



Universidade do Minho
Escola de Direito

Jorge Manuel Santos Lopes de Sousa

**Ilusão de presunções consagradas nas
normas de incidência tributária:
o art. 73.º da LGT**



Universidade do Minho

Escola de Direito

Jorge Manuel Santos Lopes de Sousa

**Ilisão de presunções consagradas nas
normas de incidência tributária:
o art. 73.º da LGT**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

Trabalho realizado sob a orientação do
Professor Doutor João Sérgio Ribeiro

Declaração

Nome: Jorge Manuel Santos Lopes de Sousa

Endereço electrónico: jorge.msl.sousa@gmail.com

Telefone: 916083884 / 253253714

Número do Bilhete de Identidade: 12765330

Título da dissertação: Ilusão de presunções consagradas nas normas de incidência tributária: o art. 73.º da LGT

Orientador: João Sérgio Ribeiro

Ano de conclusão: 2013

Designação do Mestrado: Mestrado em Direito Tributário e Fiscal

É autorizada a reprodução parcial desta dissertação, apenas para efeitos de investigação, mediante declaração escrita do interessado, que a tal se compromete.

Universidade do Minho, 31/01/2013

Assinatura: _____

Agradecimentos

Com o culminar deste labor, importa recordar aqueles que me acompanharam no caminho percorrido e ajudaram a tornar possível a execução desta dissertação.

Ao professor João Sérgio Ribeiro, pela orientação que me prestou neste trabalho de investigação. A absorção das suas críticas e dos seus apontamentos contribuiu, de sobremaneira, para o bem evoluir deste trabalho.

Ao meu pai, por todo o apoio, pelo privilégio da sua orientação, fulcral, neste tema, ainda que informal, ao que acresceu a acessibilidade à sua “biblioteca” jurídica, de enorme relevância para o desenvolvimento da investigação.

Uma palavra de apreço para a professora e amiga Margarida Santos, que, desde o início, me ajudou e incentivou a desenvolver a dissertação, bem como para a professora Isabel Fonseca, pelo empenhado auxílio e acompanhamento nalgumas questões desta dissertação, mas, sobretudo, pelas valiosas palavras de força, encorajamento e confiança, que me ajudaram a dissertação a bom termo.

Aos colegas de escritório onde, a par do desenvolvimento do curso de mestrado, desenvolvi e concluí o estágio à Ordem dos Advogados, um agradecimento pela compreensão demonstrada perante as minhas necessárias ausências para me dedicar à investigação e à escrita.

Sem, no entanto, esquecer todos aqueles – e tantos foram – que fizeram parte da minha vida ao longo deste percurso e toleraram as inquietudes e os anseios que lhes são característicos, fica uma palavra de especial carinho para a Carolina, a Joana, o Luís e a Maria João. À Ana, que esteve sempre comigo neste caminho, agradeço do coração, pela inestimável amizade e por toda a diferença que me faz.

À minha mãe e à minha irmã, pelo apoio ao longo destes anos.

Resumo

Nesta dissertação partimos na tentativa de alcançar um sentido útil para o art. 73.º da LGT, que dispõe que *“as presunções consagradas em normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”*.

Na primeira parte, partindo das tradicionais concepções, estabelecemos uma delimitação do conceito de presunção e figuras afins, com ênfase nas presunções legais e ficções legais. Caracterizamos as presunções em busca do que poderá ser tido como uma verdadeira presunção, para tal tecendo considerações atinentes à teoria geral e filosofia do direito. Dissecamos a aproximação à verdade inerente a uma presunção e demonstramos como esta significa, meramente, *“tomar como verdade”* e como apenas fixa uma verdade hipotética, razão pela qual deve *“admit[ir] sempre prova em contrário”*, tendo em vista a tributação da efectiva capacidade contributiva. Abordamos as tensões inerentes aos princípios da tributação segundo a capacidade contributiva e da eficiência do sistema tributário, tendentes a uma justa repartição dos encargos tributários, e demonstramos como as necessidades de praticabilidade devem ceder perante as exigências de ponderação da justiça do caso concreto, à luz, ainda, do princípio da proporcionalidade. Bem assim, como o art. 73.º da LGT pode dar resposta a esse problema, funcionando como uma válvula de escape do sistema tributário.

Na parte subsequente, indagamos quanto à amplitude da noção de norma de incidência tributária, ponderando a relevância da controvérsia constitucional para este efeito, bem como a ampla noção de tributo prevista na LGT.

Na última parte, abordamos questões de índole probatória, procedimental e processual no âmbito do *facere* da ilisão de presunções. Nesse sentido, retiramos implicações dos princípios do inquisitório, da imparcialidade e da colaboração recíproca, bem como das regras do ónus de prova, para a ilisão de presunções. Distinguimos o grau de prova necessário para contrariar o facto-base, o nexó lógico e o facto-presumido. Não deixando ainda de abordar o procedimento de ilisão especial previsto no art. 64.º do CPPT e a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária previsto no art. 145.º do CPPT.

Abstract

In this dissertation we set off in an attempt to attain a useful meaning for LGT's article 73, which states that presumptions set in fiscal incidence laws shall always be rebuttable.

In the first part, basing ourselves in the traditional notions, we establish a delimitation of the notion of presumption and presumption-like figures, with emphasis on legal presumptions and legal fictions. We characterize presumptions with the purpose of stating what can be hold as a true presumption, for such making observations regarding the general theory and philosophy of law. We dissect the approach to the truth inherent to a presumption and we demonstrate how this means, simply, "*holding as true*" and how it only determines a hypothetical truth, which is why it shall always be rebuttable, in view of the effective taxation of one's contributory capacity. We pondered the tensions inherent to the principles of taxation according to one's contributory capacity and the tax system's efficiency, aiming an equitable distribution of the tax burden, and we demonstrated how practicability demands shall succumb before each case justice demands, in light of, yet, proportionality's principle. Well so, how LGT's article 73 can yield an answer to that problem, working as a tax system's safety valve.

In the following part, we inquire as to the extent of the tax incidence law notion, weighting the relevance of the constitutional controversy to this context, as well as to LGT's tax (tribute) notion.

In the last part, we addressed issues of evidentiary and procedural (administrative and judicial) nature in the context of presumptions rebuttal. In this sense, we retrieved implications from the inquisitorial, impartiality and mutual cooperation principles and burden of proof rules for the purpose of presumptions rebuttal. We distinguish the degree of proof necessary to counteract the base fact, the logical link and the presumed fact. Addressing, yet, the special rebuttal procedure laid down in CPPT's article 64 and the special action for the recognition of a right or rightful interest in tax matters foreseen in CPPT's article 145.

Índice

Declaração.....	ii
Agradecimentos	iii
Resumo	iv
Abstract.....	v
Índice.....	v
Abreviaturas.....	x
PRÓLOGO.....	1
1. Aproximação ao objecto de investigação	1
2. Metodologia	6
3. Modo de citar	7
PARTE I: Presunções em direito tributário.....	9
Capítulo I: Delimitação do conceito de presunção	9
1. Conceito de presunção.....	10
1.1. Presunção ajurídica.....	10
1.2. Presunção jurídica.....	11
1.3. Presunções legais.....	14
1.3.1. Presunções <i>iuris et de iure</i>	15
1.3.2. Presunções <i>iuris tantum</i>	17
1.3.2.1. Considerações gerais.....	17
1.3.2.2. Presunções <i>iuris tantum</i> materiais e formais.....	18
1.3.2.3. Presunções <i>iuris tantum</i> explícitas e implícitas.....	19
1.3.3. Presunções mistas	22
1.4. Presunções <i>hominis</i>	22
1.5. Estrutura e função das presunções	23
1.5.1. Elementos das presunções	23
1.5.2. Formulação lógica das presunções.....	28

1.5.3.	Função das presunções	31
2.	Figuras afins das presunções	34
2.1.	Normas supletivas.....	34
2.2.	Normas de distribuição do ónus de prova e verdades interinas.....	35
2.2.1.	Normas de distribuição do ónus de prova	35
2.2.2.	Verdades Interinas.....	38
2.2.3.	Presunções aparentes	39
2.3.	Ficção legal.....	41
2.4.	Costume jurídico e usos.....	52
Capítulo II: As presunções no trilho da verdade.....		56
1.	Certeza.....	57
2.	Verosimilhança	58
3.	Probabilidade	62
4.	Verdade	63
5.	Tomar como verdade	67
6.	A verdade e as presunções em direito tributário.....	70
Capítulo III: Considerações quanto às presunções em direito tributário.....		73
1.	A justa repartição dos encargos tributários entre a tributação segundo a capacidade contributiva e a eficiência do sistema tributário	74
1.1.	O princípio da igualdade tributária.....	74
1.2.	Entre a complexidade e a simplificação	79
1.3.	O princípio da eficiência e a praticabilidade.....	81
1.4.	A justa repartição dos encargos tributários como produto do princípio da igualdade e da eficiência.....	86
2.	Recurso às técnicas presuntivas.....	87
3.	Os limites da tributação e o princípio da proporcionalidade.....	91
3.1.	Considerações gerais	91

3.2. Questões específicas.....	93
3.2.1. Jurisprudência do TJUE quanto à tributação directa	94
3.2.2. Jurisprudência do TJUE quanto à tributação indirecta	100
3.2.3. A exigência de proporcionalidade na jurisprudência e doutrina constitucional.....	101
3.2.4. Fixação apriorística da verdade	106
3.2.5. Pagamento especial por conta	108
3.2.6. Preços de transferência e subcapitalização	109
3.2.7. Regime simplificado de determinação do lucro tributável	111
3.2.8. Outras situações	117
Capítulo IV: Sentido do termo “presunções” e a exigência da admissão de prova em contrário, patentes no art. 73.º da LGT	123
PARTE II: Normas de incidência tributária	131
1. Princípio da legalidade e a reserva de lei	131
2. A taxa, a contribuição e o imposto; as prestações efectivas, presumidas e eventuais.....	134
3. Conceito de norma de incidência tributária.....	139
3.1. Incidência económica ou financeira; a repercussão tributária	139
3.2. Incidência tributária em sentido jurídico.....	142
3.2.1. A incidência (do imposto) em sentido amplo e em sentido restrito	142
3.2.2. A (norma de) incidência tributária	149
4. As taxas dirigidas à compensação de prestações presumidas.....	153
5. Sentido da expressão “normas de incidência tributária” plasmada no art. 73.º da LGT	156
PARTE III: Ilisão de presunções em direito tributário	157
Capítulo I: Implicações de natureza comportamental	157
1. O princípio do inquisitório.....	157

1.1.	Considerações gerais	157
1.2.	Fundamento constitucional	161
2.	O princípio da colaboração recíproca	167
3.	Implicações comportamentais decorrentes das regras de distribuição do ónus de prova	168
4.	A presunção de verdade e de boa fé das declarações	173
Capítulo II: Considerações de natureza probatória, procedimental e processual		176
1.	A fase instrutória do procedimento como actividade de comprovação da Administração Tributária	176
2.	Considerações sobre a ilisão de presunções no procedimento e processo tributário	180
2.1.	A possibilidade de ilisão de uma presunção por parte da Administração Tributária no âmbito do art. 73.º da LGT	180
2.2.	A prova e a fundamentação do facto-base por parte da Administração Tributária (art. 75.º, n.º 2 da LGT)	181
2.3.	A ilisão do facto-base, nexó lógico e facto-presumido por parte do sujeito passivo	183
2.4.	O procedimento especial de ilisão de presunções (art. 64.º do CPPT) e a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributável (art. 145.º do CPPT)	186
EPÍLOGO: Conclusões.....		193
	Jurisprudência	206
	Bibliografia	210

Abreviaturas

Art.	Artigo
Arts.	Artigos
Apud.	Segundo
AT	Administração Tributária
BFDUC	Boletim da Faculdade de Direito (Universidade de Coimbra)
CC	Código Civil
Cfr.	Conferir
Cit.	Citado
CAC	Código Aduaneiro Comunitário (Regulamento (CE) n.º 450/2008 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de Abril de 2008)
CJA	Cadernos de Justiça Administrativa
CPA	Código de Procedimento Administrativo
CPC	Código de Processo Civil
CPPT	Código de Procedimento e de Processo Tributário
CPT	Código de Processo Tributário
CPTA	Código de Processo nos Tribunais Administrativos
CRP	Constituição da República Portuguesa
CCTF	Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal
CTF	Ciência e Técnica Fiscal
DOXA	DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho
EBF	Estatuto dos Benefícios Fiscais
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IS	Imposto do Selo
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
LFL	Lei das Finanças Locais

LGT	Lei Geral Tributária
LPTA	Lei de Processo nos Tribunais Administrativos
p.	Página
pp.	Páginas
RCPIT	Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária
RFDT	Revista Fórum de Direito Tributário
RFDUSP	Revista da Faculdade de Direito (Universidade de São Paulo)
RFDUFU	Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Uberlândia
RLJ	Revista de Legislação e Jurisprudência
RMP	Revista do Ministério Público
ROA	Revista da Ordem dos Advogados
RPCE	Regime Processual Civil Experimental
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
STA	Supremo Tribunal Administrativo
TC	Tribunal Constitucional
TCAN	Tribunal Central Administrativo Norte
TCAS	Tribunal Central Administrativo Sul
TJP	The Journal of Philosophy
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
TOC	TOC - Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas
TRC	Tribunal da Relação de Coimbra
TRE	Tribunal da Relação de Évora
TRG	Tribunal da Relação de Guimarães
TRL	Tribunal da Relação de Lisboa
TRP	Tribunal da Relação do Porto
TUE	Tratado da União Europeia

PRÓLOGO

1. Aproximação ao objecto de investigação

Na presente dissertação de mestrado, intitulada “Ilusão de presunções consagradas nas normas de incidência tributária: o art. 73.º da LGT”, iremos explorar e procurar determinar o sentido da norma prevista no art. 73.º da LGT: *“As presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário”*.

A norma que irá ser objecto de estudo pode ser decomposta em várias partes, correspondentes a diferentes problemáticas jurídicas a desenvolver: i) *“presunções”* e o sentido da admissão, *“sempre”*, da prova em contrário, ii) *“normas de incidência tributária”* e iii) a ilusão de tais presunções. Isolada e descontextualizadamente, cada uma destas temáticas já se encontra estudada, com maior ou menor afincio, segundo determinadas perspectivas que não coincidem necessariamente com as dimensões que este artigo convoca.

O tema das *“presunções”* encontra enorme eco doutrinal no plano jurídico, existindo também algum fascínio pela figura na filosofia graças à sua relevância argumentativa. No plano jurídico, é a doutrina processualista que mais se debruça sobre a questão, à luz, naturalmente, das suas particulares preocupações probatórias; mas também no âmbito substantivo, civilista, se encontram frequentes alusões a esta problemática. Já no direito tributário, a doutrina aborda regularmente o assunto, mas, normalmente, para se exprimir em relação aos vários métodos da denominada tributação presuntiva, raramente se preocupando em deslindar o significado e alcance de *“presunção”* em direito tributário, tampouco neste art. 73.º da LGT, nomeadamente os seus limites conceituais, distinções com figuras afins e o seu particular significado à luz da presente norma e da sua fundamentação constitucional.

Assim, na **primeira parte** da dissertação, num primeiro capítulo, iremos procurar definir e delimitar o conceito de presunção. Primeiro, de uma perspectiva que se pode ter como geral ao direito e, posteriormente, já numa perspectiva mais orientada

para as especificidades do direito tributário, particularmente pelas exigências do contexto e para efeito do art. 73.º da LGT.

Nesse trajecto, partindo das tradicionais concepções, iremos caracterizar as presunções, analisando e comparando um conjunto de figuras tidas como presunções pela lei, doutrina e jurisprudência, contrapondo-as ainda com figuras próximas, com especial incidência nas ficções legais, para além de procurarmos evidenciar alguma da plurisignificação de *“presunção” existente no ordenamento jurídico*.

Será ainda feita uma incursão, que poderá entender-se mais atinente à filosofia do direito, que entendemos ser necessária, para enfatizar o posicionamento da presunção face à verdade, bem como a necessidade da admissão da prova em contrário para que uma presunção se assuma como tal, sem no entanto perder de vista o âmbito e a delimitação temática desta dissertação.

Desse modo, por um lado, ainda no primeiro capítulo, iremos analisar a estrutura e as formulações lógicas das presunções, procurando evidenciar as situações em que se poderá afirmar existir uma verdadeira presunção, explícita ou implícita, e, particularmente, evidenciar como a admissão da prova em contrário é condição necessária para podermos considerar uma presunção verdadeiramente como tal.

Por outro lado, já no segundo capítulo, iremos abordar a problemática da verdade e a relação das presunções com a verdade. Entre os conceitos de certeza, verossimilhança, probabilidade e verdade, iremos concluir que a presunção implica um exercício de *“tomar como verdade”*, ou *“holding as true”* na expressão original. Relacionado com a questão anterior, da necessidade da admissão da prova em contrário para podermos encarar uma presunção como tal, tomar como verdade implica reconhecer que uma presunção traduz uma verdade meramente hipotética e que imperativos de ponderação da justiça no caso concreto devem impedir, em particular no direito tributário, que se firmem verdades apriorísticas, que não admitam a prova em contrário, seja através de presunções explícitas ou implícitas.

Como iremos apontar ao longo desta parte, tal vale ainda por afirmar que a aparência da norma pode ser enganadora. Se as presunções explícitas não oferecerão particulares dificuldades de detecção, importará, porém, ver para além da técnica legislativa aparentemente adoptada, analisando-a no sentido de perceber se existe uma presunção implícita e, dessa forma, se alcança a tributação de uma capacidade contributiva inexistente ou irreal.

No terceiro capítulo, iremos continuar a analisar a natureza das presunções e algumas das razões subjacentes à sua utilização e legitimidade no âmbito do direito tributário, à luz dos princípios que estruturam o direito tributário. Em particular, o princípio da igualdade tributária ou da tributação segundo a capacidade contributiva, o princípio da eficiência do sistema tributário e o princípio da proporcionalidade. Tal abordagem justifica-se uma vez que será, precisamente, em torno das tensões que se geram entre aqueles dois primeiros princípios que se pretenderá atingir a justa repartição dos encargos tributários, sendo que a eficiência, ligada a imperativos de praticabilidade, não deverá, como iremos demonstrar, impor-se de um modo absoluto sobre a justa tributação, assim devendo ser de admitir a ponderação da justiça do caso concreto, até ao abrigo do princípio da proporcionalidade.

Tratando brevemente a questão dos métodos de tributação presuntiva, não pretendemos, contudo, esmiuçar esse universo de uma forma exaustiva ou como método. Assim, em virtude da delimitação temática e por questões de tempo, tais fenómenos não serão desconsiderados, mas também não poderão ser analisados, um a um, de forma detalhada e integral.

Dito isto e não perdendo de vista as exigências constitucionais relacionadas com a justa repartição dos encargos tributários, concretamente o princípio da igualdade tributária e da eficiência do sistema tributário, iremos abordar um conjunto de situações, particularmente no âmbito da análise da proporcionalidade de técnicas legislativas – não necessariamente uma presunção em sentido estrito – que contenham uma presunção explícita ou implícita e não admitam, à primeira vista, a prova em contrário.

Pretendemos, pois, demonstrar a necessidade de acolhermos, no contexto do art. 73.º da LGT, uma noção de presunção mais flexível e de maior amplitude, à luz dos imperativos constitucionais, e o sentido do vocábulo “*sempre*”, com a inerente exigência de relativização das presunções consagradas em normas de incidência tributária, patente nesse artigo. Será, então, essa a questão primordial a que pretendemos dar resposta, pelo que será em torno desse objectivo, que culmina com um capítulo final, que se pretende agregador, que iremos desenvolver esta primeira parte.

Numa **segunda parte**, consideravelmente mais curta e, por essa razão, sem uma subdivisão por capítulos, iremos explorar a profícua doutrina tributária e constitucional no que concerne ao princípio da legalidade e ao esforço de definição de “*incidência*” (de imposto) no contexto constitucional, particularmente a propósito da controversa questão da reserva de lei aplicada ao direito tributário, uma vez que a “*incidência*” é precisamente um dos elementos dos impostos que só pode ser regulado por lei ou decreto-lei autorizado (arts. 103.º, n.º 2¹ e 165.º, n.º1, al. i)² CRP).

Iremos sublinhar a amplitude do conceito de incidência neste contexto, no sentido de abarcar, particularmente, um tradicional ponto de discórdia: as normas de quantificação. Procuraremos, ainda, perceber até que ponto é que se justifica, face ao art. 73.º da LGT e à lei ordinária, ficar agarrado à noção de incidência daquela doutrina de cariz constitucional, uma vez que, não obstante a sua enorme pertinência àquela luz, é importante perceber se esta definição de “normas de incidência tributária” há-de abranger apenas os impostos ou também abranger as taxas e as contribuições, bem como tributos futuros e inominados.

Esta parte será, então, orientada no sentido de estabelecer um significado útil para a expressão “*normas de incidência tributária*”, percebendo a amplitude do seu alcance no contexto e para efeito do art. 73.º da LGT.

¹ “Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”.

² “É da exclusiva competência da Assembleia da República [...], salvo autorização ao Governo, [legislar sobre a] criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas”.

Finalmente, a **última parte** será dedicada ao *facere* da ilisão da presunção no direito tributário. Desde logo, no primeiro capítulo, iremos começar por abordar a panóplia de princípios que influenciam e conformam, particularmente, o comportamento, direitos e deveres tanto da Administração Tributária como do sujeito passivo. Cremos que essa abordagem se justifica por tais aspectos contenderem com a prossecução da verdade no direito tributário e, bem assim, da justa repartição dos encargos tributários. Por conseguinte, iremos destacar os aspectos relevantes no contexto da ilisão de presunções, bem como indagar quanto às particulares tensões entre o princípio do inquisitório, da imparcialidade, da verdade material, da colaboração recíproca e da participação, face ainda às regras de ónus de prova no procedimento e processo tributário.

Num segundo capítulo, que pretende abarcar questões de natureza probatória, procedimental e processual, não poderemos passar ao lado do problema do grau de prova que será exigível na ilisão de presunções consagradas em normas de incidência tributária. Não será, contudo, um esforço com pretensões de exaustividade, uma vez que tal significaria, a nosso ver, um exercício consideravelmente especulativo. Iremos centrar-nos, isso sim, em questões mais tangíveis numa abordagem académica, que passarão por apontar o que será exigível para atacar o *facto-base*, o *nexo lógico* e o *facto-presumido* de uma presunção.

Ainda neste segundo capítulo, abordaremos, naturalmente, o procedimento especial e autónomo, mas não exclusivo, de ilisão de presunções, previsto no art. 64.º do CPPT, procurando apontar as particularidades, vantagens e desvantagens que oferece em relação à ilisão de presunções de forma não autónoma, integrada numa pretensão maior, *vg.* no âmbito de uma reclamação graciosa, revisão de acto tributável ou impugnação judicial.

Como acção de natureza não recursiva, também iremos fazer uma breve abordagem, naturalmente centrada na questão da ilisão de presunções, à acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, prevista no art. 145.º do CPPT.

É pois, a esta luz, e ainda por entendermos que esta questão ainda não havia sido tratada com a atenção e dedicação que aqui emprestamos, que considerámos ser imperativa e premente uma reflexão sobre a *“ilusão de presunções consagradas em normas de incidência tributária”*.

2. Metodologia

Conforme já se deixou implícito na secção precedente, optámos, em termos estruturais, por dividir este estudo em três partes. Estas interligam-se, necessariamente, em virtude do texto legal, mas constituem temáticas distintas, a saber e de forma mais sucinta:

- i) uma primeira parte dedicada às presunções, à sua natureza e às (por vezes ténues) fronteiras que as separam de figuras afins e à sua existência e fundamentação no âmbito do direito tributário, em especial no art. 73.º da LGT;
- ii) uma segunda parte sobre a delimitação do conceito de incidência tributária para efeito do art. 73.º da LGT;
- iii) e, por fim, uma terceira parte que corresponde a uma incursão de interesse mais prático sobre a ilusão de presunções em direito tributário, o ónus de prova e os papéis que tanto a Administração Tributária como o sujeito passivo aí desempenham, autonomamente considerado ou não, à luz dos princípios que regem o direito tributário e estruturam o modo de actuação de cada um.

A dissertação irá ser desenvolvida a partir do método hermenêutico e heurístico. A hermenêutica, enquanto função da retórica e método de investigação, traduz-se na arte de interpretar textos e afigura-se fundamental neste contexto. A hermenêutica jurídica, em especial, contende com o exercício de interpretar textos e normas legais e surge a par, necessariamente, da função heurística. Na medida em que não vivemos e estudamos isolados do mundo, existe uma necessidade de diálogo permanente e é imperativo tomar em consideração os argumentos e teses existentes sobre a matéria. A heurística, como a própria etimologia da palavra indica, diz respeito a uma função de descoberta.

O produto do trabalho que nos propomos desenvolver será assim fruto da interpretação de textos e normas legais, do próprio contexto histórico que contribui para enformar a percepção do intérprete, já de si balizada pela sua amálgama de experiência e conhecimentos, assim como da consideração e confronto com a ciência manifestada através da doutrina e jurisprudência.

3. Modo de citar

No sentido de proporcionar uma melhor compreensão dos elementos bibliográficos e referências utilizadas ao longo da tese, introduziremos, nesta secção, algumas indicações sobre o modo de citar que iremos observar.

Iniciaremos por mencionar as regras seguidas, próximas das propostas na norma NP 405-1, para a citação de elementos ao nível doutrinal passando, de seguida, para os textos jurisprudenciais.

Ao nível doutrinal, por forma a obter uma rápida identificação da obra em questão, considerámos apropriado adoptar o seguinte sistema, respectivamente, para a primeira citação e citações subsequentes:

APELIDO, NOME, *Título*, Vol., ed. Cidade: Editora, ano. página.

APELIDO, NOME, *Título*, Vol., página.

Preferiu-se a citação em maiúsculas pequenas do nome do autor, colocando em primeiro lugar o último apelido, seguido dos nomes próprios e demais apelidos. Excepcionalmente apenas o caso, algo frequente, dos autores conhecidos no panorama jurídico por um apelido que não o seu último ou para os autores tradicionalmente designados por mais do que um apelido. No corpo do texto, por norma, faz-se alusão apenas ao último apelido do autor, a não ser que se vislumbre alguma exigência distintiva, sem prejuízo da referência alongada em rodapé. Quanto à cidade de edição, restringimos a citação à primeira sempre que a obra mencione mais do que uma.

Quando aplicável, será adicionada, antes de indicar a página, a referência ao sítio em que se encontra disponível na internet: “Disponível em [www: <url>](#)”.

Cumpra assinalar certas nuances que este esquema irá sofrer quando estiverem em causa contributos em obras colectivas, revistas ou teses:

APELIDO, NOME, *Título do artigo*, in APELIDO, PRIMEIROS NOMES, *Título da obra colectiva*, edição, Cidade: Editora, ano. página.

APELIDO, NOME, *Título. “Revista”*, (demais elementos de identificação, como n.º, mês, ano, ou outro aplicável). página.

APELIDO, NOME, *Título*, Cidade: Universidade, Tese de (Mestrado ou Doutoramento), ano. página.

Já ao nível jurisprudencial optámos por adoptar o esquema que se segue, assumindo-se, pela omissão, que o acórdão se encontra publicado em <http://www.dgsi.pt>, para acórdãos nacionais, excepto do Tribunal Constitucional:

AcTRIBUNAL de data, proc. n.º número

Para Acórdãos do Tribunal Constitucional, disponíveis em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/>:

AcTC n.º número, de data.

Finalmente, para acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia, estes disponíveis em <http://curia.europa.eu/juris/recherche.jsf>:

caso *Nome*, AcTJUE de data, proc. número

Outra questão que importa aqui destacar é a das regras de tradução. Por norma, optámos por dar preferência à versão original do documento, independentemente da língua em que o mesmo estivesse redigido. Contudo, no caso das citações no corpo da dissertação optámos por traduzir as mesmas para português de forma a manter uma consistência discursiva. Excepção feita para certos conceitos e expressões, que, eventualmente, se mostrem essenciais para a compreensão da passagem em questão. As traduções efectuadas são, por norma e salvo indicação em contrário, da nossa responsabilidade.

PARTE I: Presunções em direito tributário

Capítulo I: Delimitação do conceito de presunção

Neste primeiro capítulo, como o próprio título já aponta, iremos procurar delimitar o conceito de presunção, tendo em vista a obtenção de um conceito e sentido útil de presunção para efeito do art. 73.º da LGT.

Cremos ser um esforço prévio necessário antes de entrarmos em questões mais atinentes ao direito tributário. Neste sentido, iremos percorrer as tradicionais distinções que a doutrina e a jurisprudência estabelecem de presunções jurídicas e figuras afins, com particular ênfase, dado o âmbito da delimitação temática da dissertação, inerente ao art. 73.º da LGT, nas presunções e ficções legais.

Entrando em questões que podem ser vistas como mais pertinentes no âmbito de uma teoria geral do direito ou da filosofia do direito, iremos procurar determinar o que caracteriza uma verdadeira presunção, de um ponto de vista lógico-formal, como instrumento pragmático necessário para se alcançar uma verdade possível. Iremos ver como uma verdadeira presunção, intelectualmente e do ponto de vista lógico-formal, exige a admissão da prova em contrário, por apenas se poder conceber o facto-presumido de uma presunção como uma verdade meramente hipotética e não como uma verdade apriorística, cega e irreduzível.

Iremos demonstrar como, por vezes, o legislador adopta uma técnica legislativa que não traduz com exactidão o raciocínio subjacente; que existem normas que contêm presunções explícitas e normas que contêm presunções implícitas; e, nesse sentido, que essas normas nem sempre se apresentam formuladas como presunções. Apontando, desde já, no sentido dum entendimento flexível do termo “*presunções*”.

Este esforço, que, parece-nos, fará mais sentido quando conjugado com as considerações tecidas nos restantes capítulos, afigura-se necessário para podermos alcançar o almejado sentido e amplitude do termo “*presunções*” expresso no art. 73.º da LGT, bem como a exigência, em qualquer caso, da admissão da prova em contrário.

1. Conceito de presunção

1.1. Presunção ajurídica

O termo “presunção” ou “presumir” surge linguisticamente definido como o acto de supor, conjecturar, imaginar, suspeitar, julgar por aparência, indução ou certas probabilidades³. E é inequívoco que a presunção é comumente utilizada na linguagem corrente com esse sentido, havendo mesmo quem defenda que estas são essenciais para uma “*organização racional da sociedade*”, através do recurso a presunções tão elementares como a presunção de que a outra pessoa está a dizer a verdade⁴. Também, enquanto arma e recurso argumentativo e de retórica, é frequentemente utilizada e estudada no domínio da filosofia⁵, assim como, corporizando-se das mais variadas formas, em diversas áreas da ciência⁶⁻⁷.

Neste quadro, acaba por ser inevitável que, no universo jurídico, se observe a utilização da presunção com esse sentido, tanto da parte de quem interpreta e aplica o direito como da parte do legislador, que, por entidade abstracta que seja, não deixa de ser uma manifestação do Homem⁸.

A doutrina espanhola, seguindo HEDEMANN, J. W., apelida a presunção com este significado de “*presunção vulgar*” (*Laienvermutung*), numa tradução que é contestada por alguma dessa doutrina, apesar de já se ter por adoptada em Espanha. Na sugestão de FABO, a expressão “*presunção ajurídica*” ou, mais poeticamente, “*presunção profa-*

³ Cfr. *Grande Dicionário da Língua Portuguesa*, Vol. IX, Lisboa: Amigos do Livro, 1981. e *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa*, Vol. II, Lisboa: Verbo, 2001..

⁴ Cfr. RESCHER, NICHOLAS, *Presumption and the Practices of Tentative Cognition*, Cambridge: Cambridge University Press, 2006. pp. 88-91.

⁵ Para uma breve alusão à presunção na filosofia, cfr. HARET, FLORENCE CRONENBERGER, *Presunções no Direito Tributário: Teoria e prática*, São Paulo: Universidade de São Paulo, Tese de Doutorado, 2010. Disponível em [www: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/pt-br.php>](http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/pt-br.php), pp. 20-23.

A título meramente exemplificativo, na filosofia, cfr. ULLMANN-MARGALIT, EDNA, *On Presumption*. “*The Journal of Philosophy*”, Vol. LXXX, n.º 3, March 1983, pp. 143-163; MACAGNO, FABRIZIO e WALTON, DOUGLAS, *Burdens of Proof and Persuasion in Everyday Argumentation*, Amsterdam, 2010 disponível em [www: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1751682>](http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1751682); e também GODDEN, DAVID e WALTON, DOUGLAS, *A theory of presumption for everyday argumentation*. “*Pragmatics and Cognition*”, Vol. 15, n.º 2, pp. 313-346. Disponível em [www: <http://www.dougwalton.ca/papers%20in%20pdf/07%20GoddenWalton%20Presumption%20in%20P&C.pdf>](http://www.dougwalton.ca/papers%20in%20pdf/07%20GoddenWalton%20Presumption%20in%20P&C.pdf).

⁶ É disso o exemplo o princípio que a generalidade das ciências adoptaram, como recurso heurístico e metodológico, da Navalha de Occam, segundo o qual, em termos simplistas, se diz que se em tudo o mais forem idênticas as várias explicações de um fenómeno, a mais simples é a melhor.

⁷ Cfr. RESCHER, NICHOLAS, *Presumption...* pp. 9-12 e 124-126.

⁸ Cfr. FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas presuntivas em Derecho Tributario*, Madrid: McGraw-Hill, 1996. p. 57.

na” mostram-se mais apropriados. A nosso ver, a terminologia “*presunção ajurídica*” é a que melhor representa o que se pretende significar e destacar: o recurso ao termo *presunção* no seu sentido linguístico, por contraposição à *presunção* enquanto instrumento da ciência jurídica e, nessa perspectiva, *presunção* em termos leigos e quotidianos.

1.2. Presunção jurídica

A primeira componente da norma prevista no art. 73.º da LGT diz respeito às “*presunções*”. Uma vez que não existe uma noção legal de *presunção* na legislação tributária, pela aplicação subsidiária⁹ do CC, como decorre do art. 2.º, al. d), da LGT¹⁰, devemos acolher no direito tributário a noção de *presunção* prevista no art. 349.º do CC¹¹: “*presunções são ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para afirmar um facto desconhecido*”.

Comentando este preceito, PIRES DE SOUSA define *presunção* “*como um raciocínio em virtude do qual, partindo de um facto que está provado (facto-base/facto indiciário), chega-se à consequência da existência de outro facto (facto presumido), que é o pressuposto fáctico de uma norma, atendendo ao nexo lógico existente entre os dois factos*”¹².

Similarmente, SÉRGIO RIBEIRO indica que a *presunção* “*é um processo lógico de acordo com o qual, com base na existência de um facto - o facto conhecido - se deriva*

⁹ Cfr. MARQUES, J. DIAS, *Introdução ao Estudo do Direito*, 5ª ed. Lisboa: Danúbio, 1986. p. 176: “*Supõe-se [...] que um determinado sistema de regulamentação de interesses constante de um grupo de comandos ou normas principais não é completo mas lacunar; e o papel das normas subsidiárias vem a ser, precisamente, o de colmatar as lacunas existentes no sistema principal de regulamentação*”.

¹⁰ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*, Lisboa: Encontro da Escrita, 2012. pp. 64-66: “*A LGT não é uma lei constitucional nem sequer uma lei reforçada. [...] Contudo, foi intenção do legislador que a LGT fosse uma lei de “cúpula” do sistema tributário, fixando os seus princípios estruturantes e fundamentantes em matéria axiológica*”; consequentemente, “*o art. 2.º revela a intenção do legislador de sobrepor, nas matérias de que esta trata, a lei geral tributária às restantes leis ordinárias*”; devendo ser aplicado o “*diploma que for mais adequado à natureza das matérias*”, independentemente da ordem, que é apenas de enumeração, estabelecida nas alíneas do artigo.

¹¹ Como aponta SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção no Direito Civil*, Coimbra: Almedina, 2012. p. 23, o tratamento normativo da *presunção* no plano substantivo, por oposição ao adjectivo, justifica-se pelo seguinte conjunto de razões: i) “*é no Código Civil que está incluída a teoria material das provas*”, ii) as *presunções* “*não provoca[m] ou exig[em] quaisquer diligências probatórias específicas*”, iii) “*as presunções legais são estabelecidas pela lei material e as presunções judiciais colhem fundamento bastante na regra da livre apreciação da prova*”.

¹² Cfr. *Ibidem*, p. 23.

*outro facto que normalmente acompanha aquele - facto presumido - sobre o qual se projectam alguns efeitos jurídicos*¹³.

Outros enunciados se poderiam apontar, mas estes, do mesmo modo que as normas civis que noutros ordenamentos jurídicos se debruçam sobre a noção de presunção, são bastantes aproximados ou mesmo equivalentes. Tome-se como exemplo o disposto no art. 1349.º do Código Civil francês¹⁴, o art. 2727.º do Código Civil italiano¹⁵ ou até nos EUA onde, inexistindo uma codificação civil como a concebemos nos sistemas jurídicos continentais, o Supremo Tribunal define a presunção em sentido idêntico¹⁶. Por conseguinte, assumimos como pacífico o *supra* citado entendimento de presunção jurídica.

Esta definição legal é unitária, tratando as presunções de forma indistinta, como se não existissem subtipos ou sequer diferenças entre os dois tipos que identifica, “*presunções legais*” e “*presunções judiciais*”, densificadas nos artigos subsequentes¹⁷.

Com efeito, tradicionalmente distinguem-se três categorias¹⁸ de presunções: i) presunções legais¹⁹, que se subdividem em presunções *iuris et de iure* e presunções *iuris tantum* e ii) presunções simples²⁰, *hominis* ou judiciais²¹. Porém, antes de partirmos para um desenvolvimento mais particular, nas secções subsequentes, iremos procurar enunciar sinteticamente algumas das diferenças entre umas e outras²²:

¹³ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Coimbra: Almedina, 2010c. p. 41.

¹⁴ “*Les présomptions sont des conséquences que la loi ou le magistrat tire d'un fait connu à un fait inconnu*”.

¹⁵ “*Le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato*”.

¹⁶ “*A presumption is an inference as to the existence of a fact not actually known, arising from its usual connection with another which is known*”, caso *Insurance Company v. Weide*, 78 U.S. 11 Wall. 438 438 (1870), disponível em [www: <http://supreme.justia.com/cases/federal/us/78/438/case.html>](http://supreme.justia.com/cases/federal/us/78/438/case.html)

¹⁷ Cfr. MACHADO, J. BAPTISTA, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Coimbra: Almedina, 1983. p. 112.

¹⁸ Cfr. LIMA, PIRES DE e VARELA, ANTUNES, *Código Civil Anotado*, Vol. I, 4ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1987. p. 312, art. 349.º, anotação 2: “*As presunções podem ser legais, se estabelecidas pela lei, ou judiciais simples ou de experiência, quando assentam no simples raciocínio de quem julga*”. Também FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas...* p. 93 e NAVARRINE, SUSANA CAMILA e ASOREY, RUBÉN O., *Presunciones y ficciones en el derecho tributario - Doctrina. Legislación. Jurisprudencia*, 2ª ed. Buenos Aires: Depalma, 2000. pp. 11-12.

¹⁹ Cfr. LIMA, PIRES DE e VARELA, ANTUNES, *CC Anotado*, Vol. I, p. 312, art. 350.º, anotação 1: “*As presunções legais importam a inversão do ónus da prova (cfr. art. 344.º). São designadas correntemente por presunções tantum iuris as que podem ser ilididas por prova em contrário, e por presunções iuris et de iure as que não admitem prova em contrário*”. Paralelamente, anotam o art. 344.º (pp. 308-309), defendendo que “*há presunção legal ou dispensa ou liberação do ónus de prova sempre que a lei considera certo um facto, quando se não faça prova em contrário*”.

²⁰ Corresponde, por exemplo, à epígrafe do art. 2729.º do Código Civil italiano: *presunzioni semplici*.

²¹ Cfr. art. 351.º do Código Civil.

²² Seguindo FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas...* pp. 93-95.

- i) Ao carácter indisponível das presunções legais, que actuam de forma automática²³⁻²⁴, opõe-se o carácter potestativo das presunções judiciais, sendo conferida ao julgador a discricionariedade para procurar um raciocínio inferencial a partir de um facto-base, estabelecendo um nexo-lógico com o facto que vem a presumir.
- ii) Assim, à consideração subjectiva num momento anterior à feitura da norma nas presunções legais, opõe-se a consideração subjectiva por parte do decisor perante o caso concreto nas presunções judiciais. Um dos destaques expressos por SÉRGIO RIBEIRO²⁵ reside precisamente no facto de as presunções judiciais serem autorizadas por um enunciado geral e abstracto, que se limita, contudo, a legitimar o juiz a utilizar esse raciocínio, aspecto que se contrapõe com o que sucede com as presunções legais, uma vez que aí o enunciado geral e abstracto prevê antecipadamente um facto-presumido²⁶.
- iii) Nas presunções legais, por norma, não interessa aferir da validade do nexo lógico estabelecido pelo legislador, enquanto que nas presunções judiciais a validade desse nexo deve ser sindicável²⁷.
- iv) Distinguem-se ainda as presunções legais das presunções judiciais quanto à intimidade que as primeiras têm com a questão do ónus de prova²⁸, tendo como efeito uma diferente distribuição do ónus de prova, que é conhecida à partida pelas partes, enquanto que com as presunções judiciais esse processo é diferente, menos antecipável, o que não significa que esta não possa ser afastada, variando o *quantum* probatório exigível consoante o tipo de presunção²⁹.

²³ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 24. Também MONTESQUIEU *apud*. ABELLÁN, MARINA GASCÓN, *Los hechos en el derecho*, 2ª ed. Madrid: Marcial Pons, 2004. p. 146: “cuando el juez presume, las sentencias son arbitrarias; cuando la ley presume, da el juez una regla fija”.

²⁴ Tanto que nalguns casos nem sequer é possível submeter o raciocínio inferencial do legislador a uma verificação com o recurso a argumentos lógicos do tipo alternativo.

²⁵ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* p. 45.

²⁶ No mesmo sentido, cfr. FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas...* p. 95.

²⁷ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* pp. 45-54 e 119-129.

²⁸ Cfr. RESCHER, NICHOLAS, *Presumption...* 13-15.

²⁹ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* pp. 93-98.

1.3. Presunções legais

As presunções legais são normas criadas pelo legislador, através das quais este pretende estabelecer – impondo ao intérprete, por meio de um raciocínio presuntivo apriorístico baseado em regras de experiência³⁰ – uma inferência entre um facto provado e um facto presumido, que se manterá válido até prova suficiente em sentido contrário³¹. Por conseguinte, têm uma natureza prescriptiva³², ao imporem uma acção, imposição de acção que também pode ser vista como um auxílio do legislador contra um eventual impasse³³.

As presunções *iuris et de iure*, também uma técnica legislativa, afastam-se desta definição ao rejeitarem a prova em sentido contrário, pelo que estabelecem uma verdade apriorística³⁴, por oposição a uma verdade hipotética.

Como decorre do art. 350.º, n.º 2, as presunções *iuris tantum* constituem a regra, enquanto que as presunções *iuris et de iure* constituem a excepção. Esta constatação há-de ser importante, em nosso entender, no contexto tributário, uma vez que o legislador, no art. 73.º da LGT, entendeu positivar que as presunções consagradas em normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário. Porque terá sentido a necessidade de reiterar esta regra, pretendendo afastar as presunções *iuris et de iure* das normas de incidência tributária?

Como veremos, apesar de a LGT não se assumir como uma lei de valor reforçado, esta norma tem uma forte fundamentação constitucional no princípio da tributação segundo a capacidade contributiva. Simultaneamente, antecipa a necessidade que

³⁰ Cfr. ITALIA, VITTORIO, *Le presunzioni legali*, Milano: Giuffrè Editore, 1999. p. 3: “Ma la presunzione opera sempre in riferimento a cose dubbie, e per evitare, per quanto possibile, tali incertezze, il legislatore ha stabilito molte di queste presunzioni come legali, nel senso che esse sono ritenute come vere sulla base dell’esperienza; e quest’ultima si traduce sostanzialmente nell’acquisizione, da parte del legislatore, della regola di esperienza del passato (id quod plerumque accidit) che si riflette sulla probabilità futura”.

³¹ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 12-13, RESCHER, NICHOLAS, *Presumption...* 1-7, ULLMANN-MARGALIT, EDNA, *On Presumption*, “TJP”, pp. 149-152 e MENDONÇA, DANIEL, *Presunciones*. “DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho”, n.º 21 - 1998, pp. 83-98. Disponível em [www: <http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/23582844322570740087891/cuaderno21/voll/Doxa21_06.pdf>](http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/23582844322570740087891/cuaderno21/voll/Doxa21_06.pdf), 89-92 e 94.

³² Cfr. MENDONÇA, DANIEL, *Presunciones*, “DOXA”, pp. 89-92, que contesta, inclusive, a concepção das presunções legais como preposicionais.

³³ Cfr. ULLMANN-MARGALIT, EDNA, *On Presumption*, “TJP”, pp. 154-157.

³⁴ Cfr. ITALIA, VITTORIO, *Le presunzioni legali*, p. 74.

o sistema fiscal tem de recorrer a métodos de tributação presuntiva³⁵ de forma a tornar o sistema fiscal eficiente e eficaz, pois só assim alcançará uma justa repartição dos encargos tributários. Não basta que as normas contribuam para uma igualdade abstracta, uma igualdade no papel, se a Administração Tributária não for capaz de as fazer cumprir. Ao assumi-lo, reconhece que a lei vai frequente e deliberadamente afastar-se da realidade e, com esta norma, pretende salvaguardar uma tributação segundo a capacidade contributiva que se afigure mais próxima da realidade.

1.3.1. Presunções *iuris et de iure*

Como já se fez referência nos pontos antecedentes, estas presunções definem-se como normas através das quais o legislador fixa uma presunção inilidível, que se impõe ao julgador e às partes, considerando que certos factos são verdadeiros, partindo de outros factos efectivamente verificados. O legislador, desta forma, expressa *a priori* um elevado nível de convicção³⁶, uma certeza que dificilmente poderá ser atacada³⁷.

Não é pacífica a consideração das presunções *iuris et de iure* como presunção em sentido estrito³⁸. Dada a inadmissibilidade da prova em contrário do facto presumido, há autores que defendem que estas não pertencem a essa categoria propriamente dita, antes considerando-as regras de direito que “*excedem o domínio da prova*”³⁹. Outros que assinalam a relevância da sua subclassificação apenas para efeitos probatórios⁴⁰. Com efeito, estas são muitas vezes consideradas normas de remissão a par das ficções legais. As presunções absolutas nem sempre surgem de forma

³⁵ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* pp. 61-66.

³⁶ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 89.

³⁷ O facto-presumido não poderá ser, de forma alguma, atacado, nem por prova em contrário; contudo, já se admite que o recurso à presunção possa ser afastado atacando o facto-base.

³⁸ Cfr. DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal - Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra: Almedina, 2007. pp. 597-602 e JUSTO, ANTÓNIO DOS SANTOS, A «*Fictio Iuris*» no Direito Romano («*Actio Ficticia*»), Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 1988. pp. 515-516: “*Temos para nós que a praesumptio iuris et de iure não é uma verdadeira presunção no sentido técnico a que nos temos referido (de presunção-prova). É, com efeito, um expediente que, tendo por base uma certa probabilidade ou normalidade, justifica a elaboração de normas jurídicas evitando, deste modo, que a inoportunidade ou a inadequação à realidade as condene a letra morta. Socorrendo-se da necessária experiência, o Direito utiliza as praesumptiones iuris et de iure para explicarem geneticamente a formação de muitas das suas normas e lhes transmitirem uma garantia de eficácia; mas a sua função esgota-se aqui: a probabilidade, que encerram, é de eficácia, não de verdade. Deste modo, apenas em sentido amplo lhes devemos chamar praesumptiones*”.

³⁹ Cfr. FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas...* pp. 95-96, WRÓBLEWSKI, JERZY, *Structure et Fonctions des Présomptions Juridiques*, coord. ou org. PERELMAN, CH. e FORIERS, P. *Les Présomptions et les Fictions en Droit*, Bruxelles: Établissements Émile Bruylant, 1974. pp. 48 e 66-71 e JUSTO, ANTÓNIO DOS SANTOS, A «*Fictio Iuris*»... pp. 514-516.

⁴⁰ Cfr. HARET, FLORENCE CRONEMBERGER, *Presunções no Direito Tributário...* pp. 296-298.

explícita nas normas legais, o que vem dificultar imenso a percepção do raciocínio presuntivo que esteve por detrás da concepção da norma por parte do legislador.

Neste sentido, PIRES DE SOUSA assinala que *“a existência de um enlace entre um facto-base e um facto-presumido são elementos estruturais das presunções judiciais e legais relativas que estão, de todo, ausentes nas presunções iuris et de iure”*⁴¹. Por outro lado, SÉRGIO RIBEIRO realça que o reconhecimento do nexo lógico nas presunções absolutas é fundamental. Caso contrário, deixam de ser presunções. Nas palavras de PISTONE, *“todas as presunções – incluindo as absolutas – devem fundar-se em critérios de racionalidade, ou, se se preferir, sobre o id quod plerumque accidit [...]”*⁴². Não é que PIRES DE SOUSA entenda que as presunções absolutas não se devam fundar nestes critérios, antes tece aquela afirmação para evidenciar que este é muitas vezes difícil de discernir, uma vez que o legislador tanto estabelece presunções absolutas explícitas como implícitas, deixando à imaginação do intérprete a conjectura do raciocínio presuntivo subjacente à norma.

Na sintética mas ilustrativa expressão de PONTES DE MIRANDA, *“na presunção legal absoluta, tem-se A, que pode não ser, como se fosse, ou A, que pode ser, como se não fosse”*⁴³. Esta abstracção e afastamento da realidade conduz à constatação de que a eventual existência de presunções absolutas no âmbito do direito tributário levanta sérias dúvidas constitucionais⁴⁴, face aos princípios constitucionais da igualdade, da tributação segundo a capacidade contributiva e da justa repartição dos encargos tributários, que *infra*⁴⁵ abordaremos mais detalhadamente.

⁴¹ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 90.

⁴² Cfr. PISTONE *apud*. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* p. 43.

⁴³ Cfr. PONTES DE MIRANDA *apud*. HARET, Cfr. HARET, FLORENCE CRONEMBERGER, *Presunções no Direito Tributário...* pp. 28-29. Do mesmo modo, ABELLÁN, MARINA GASCÓN, *Los hechos...* 146-147.

⁴⁴ Neste sentido, MITA, ENRICO DE, *Principi di Diritto Tributario*, 5ª ed. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 2007. p. 28: *“Allo scopo di combattere i tentativi di evasione la legge tributaria, con fattispecie surrogatorie, colpisce, come se rientrassero nella regola, fatti che invece rappresentano il comportamento anomalo del contribuente. La presunzione assoluta che è equiparazione di fatti tassabili pone delicati problemi di legittimità costituzionale [...]”*. Pelo mesmo diapasão, apesar de num contexto de crítica à doutrina que defende que, nas presunções absolutas, a presunção existe apenas numa fase pré-jurídica, cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* pp. 46-47: *“[...] a presunção que existiria numa pretensa fase pré-jurídica continua bem patente na norma [...] não se eclipsando como pretende essa doutrina. Isto é, aquilo que foi na génese uma presunção não deve deixar de o ser, somente por não admitir prova em contrário. Reconhecemos que o carácter inilidível dessas presunções pode, até, levar à sua inconstitucionalidade, mas jamais ao questionar da sua natureza intrínseca de presunções”*. Cfr., ainda, NAVARRINE, SUSANA CAMILA e ASOREY, RUBÉN O., *Presunciones y ficciones...* pp. 28-30.

⁴⁵ Cfr. Parte I, Capítulo III.

1.3.2. Presunções *iuris tantum*

1.3.2.1. Considerações gerais

Neste tipo de presunções, como já se foi dando conta em termos comparativos, o legislador deixa patente a sua vacilação na elaboração da norma. Nas presunções *iuris tantum*, ao fixar o enlace, *a priori* e à margem do procedimento ou do processo⁴⁶, o legislador apenas é capaz de impor uma certa solução com um dado grau de probabilidade, que não é tão elevado quanto seria nas presunções *iuris et de iure*, assim admitindo a prova em contrário. Deste modo, o legislador prevê um facto-base, e, tendo por referência máximas de experiência, fixa um nexo lógico entre este e um facto presumido, admitindo prova em contrário⁴⁷.

A presunção *iuris tantum* justifica-se por razões de segurança jurídica⁴⁸, mas a sua adopção cria um desequilíbrio, uma desigualdade entre as partes, ao favorecer uma delas em nome de valores que, por vezes, não contribuem para a verdade ou para a segurança jurídica⁴⁹. Designadamente⁵⁰, a presunção de inocência pretende evitar a difamação e o abuso de poder; a presunção de paternidade protege a criança e a ordem familiar; a presunção de legalidade da actuação administrativa potencia a eficiência e eficácia da administração; a presunção de veracidade e de boa fé das declarações⁵¹ contribuiu para a justa tributação ao tomar o sistema fiscal eficiente e diríamos mesmo que de todo exequível nos moldes actuais⁵².

Neste quadro, as presunções *iuris tantum* assumem uma utilidade tal que devem ser tidas como complemento indispensável da função judiciária e da obrigação de

⁴⁶ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 85.

⁴⁷ Cfr. HARET, FLORENCE CRONENBERGER, *Presunções no Direito Tributário...* pp. 28-29. Na pena de PONTES DE MIRANDA apud. HARET, “na presunção legal relativa, tem-se A, que pode não ser, como se fosse, ou A, que pode ser, como se não fosse, admitindo-se prova em contrário”.

⁴⁸ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 86.

⁴⁹ Cfr. PERELMAN, CH., *Présomptions et Fictions en Droit, Essai de Synthèse*, coord. ou org. PERELMAN, CH. e FORIERS, P. *Les Présomptions et les Fictions en Droit*, Bruxelles: Établissements Émile Bruylant, 1974. pp. 340-341.

⁵⁰ Cfr. *Ibidem*, pp. 340-341.

⁵¹ Veremos, *infra* (Parte I, Capítulo I, 2.2), que configura antes uma presunção aparente.

⁵² Em anotação ao art. 100.º do CPPT, cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado*, Vol. I, 6ª ed. Lisboa: Áreas Editora, 2011b. p. 131: “Trata-se da concretização prática da eliminação no domínio do contencioso tributário da presunção de legalidade dos actos da administração tributária, substituída por uma presunção de veracidade dos actos do cidadão contribuinte, que foi anunciada no ponto 1, do preâmbulo do CPT”.

decidir (*non liquet*)⁵³. No direito tributário, como veremos *infra*⁵⁴, o recurso à presunção *iuris tantum* e à tributação presuntiva, de um modo geral, há-de justificar-se por imperativos decorrentes do princípio da justiça e da justa repartição dos encargos tributários, que não se basta por uma medida de igualdade e de tributação segundo a capacidade contributiva de cada um, pois essa ambicionada justiça, ou pelo menos uma medida possível de justiça, só será atingida através da ponderação de um princípio de eficácia do sistema tributário. Se as normas não forem exequíveis de um modo eficiente, pouco importará que as normas conduzam, em abstracto e por hipótese utópica, a uma tributação que corresponda à verdade material. Não se poderá falar em justa tributação sem que a aplicabilidade das normas em si seja efectiva.

1.3.2.2. Presunções *iuris tantum* materiais e formais

Neste quadro, importa também convocar a distinção tecida por WRÓBLEWSKI⁵⁵ entre as presunções *iuris tantum* materiais e formais.

Este autor define a presunção *iuris tantum* material como uma norma de comportamento condicionada pelo estabelecimento de um facto e a ausência de prova em contrário, oferecendo o exemplo da presunção de paternidade. Por outro lado, define a presunção *iuris tantum* formal como aquela em que se verifica apenas o elemento da ausência de prova, como será o caso da presunção de inocência⁵⁶.

Como haveremos de desenvolver *infra*⁵⁷, esta distinção assume relevância por permitir traçar uma considerável diferença estrutural, ao nível de formulação lógica, entre presunções materiais e formais.

⁵³ Cfr. PERELMAN, CH., *Présomptions et Fictions en Droit, Essai de Synthèse*, coord. ou *Les Présomptions...* p. 341.

⁵⁴ Cfr. Parte I, Capítulo III.

⁵⁵ Cfr. WRÓBLEWSKI, JERZY, *Structure et Fonctions des Présomptions Juridiques*, coord. ou *Les Présomptions...* pp. 43-71 e PERELMAN, CH., *Présomptions et Fictions en Droit, Essai de Synthèse*, coord. ou *ibidem* p. 339.

⁵⁶ A efectiva natureza da presunção de inocência é matéria de enorme controvérsia teórica, apesar de em termos práticos as consequências dessas diferentes serem negligíveis. Há quem a considere uma presunção *iuris tantum*, uma verdade interina, uma ficção jurídica ou mera regra de distribuição do ónus de prova; cfr. AcTRL de 04/07/2012, proc. n.º 679/06.0GDTV.D.L1-3.

⁵⁷ Cfr. Parte I, Capítulo I, 1.5.2.

1.3.2.3. Presunções *iuris tantum* explícitas e implícitas

Conforme alertam LEITE DE CAMPOS, SILVA RODRIGUES e LOPES DE SOUSA⁵⁸⁻⁵⁹, assim como já alguma jurisprudência, aderindo ao entendimento daqueles autores⁶⁰, deve ser feita uma distinção entre presunção *iuris tantum* explícita⁶¹ e implícita, uma vez que as presunções podem surgir implícitas, sem a utilização da expressão “presume-se” ou semelhante, em normas de incidência tributária.

Neste quadro, embora com uma denominação diferente, parece-nos que as considerações tecidas por SÉRGIO RIBEIRO, quando se refere às “*presunções que não configuram uma norma, mas que são apenas fundamental daquela*”⁶² vão, de certo modo, na direcção da noção de presunção implícita que se apresenta.

De modo similar àqueles primeiros autores, ITALIA defende a distinção entre presunção *iuris tantum* explícita e implícita (designa estas últimas, contudo, de *presunzioni legali relative tacite*)⁶³. Com efeito, embora tendo por referência o ordenamento jurídico italiano, ITALIA oferece-nos bastantes exemplos, dos mais variados ramos jurídicos, dos quais podemos destacar, quanto a presunções *iuris et de iure* implícitas⁶⁴:

- i) A presunção de maioridade, prevista no art. 130.º do CC⁶⁵⁻⁶⁶;
- ii) A presunção de conhecimento da lei, prevista no art. 6.º do CC⁶⁷;
- iii) A presunção de justiça da lei, prevista no art. 8.º, n.º 2 do CC⁶⁸;

⁵⁸ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, pp. 651-653.

⁵⁹ Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *CPPT - Anotado e Comentado...* Vol. I pp. 589-591.

⁶⁰ Cfr., designadamente, AcSTA de 29/02/2012, proc. n.º 0441/11, de 07/03/2012, proc. n.º 0179/12, de 02/05/2012, proc. n.º 0381/12, de 05/07/2012, proc. n.º 0358/12 e de 11-07-2012, proc. n.º 0668/12.

⁶¹ Como exemplos de presunções explícitas, podemos indicar os arts. 2.º, n.º 13; 6.º, n.º 1, 3, 4 e 5; 10.º, n.º 3, al. a); 19.º; 40.º, n.º 1 e 2; 119.º, n.º 8 do CIRS; 65.º, n.º 5 do CIRC; 34.º, n.º 1, al. a); 80.º, n.º 3; 86.º do CIVA; 2.º, n.º 3; 8.º, n.º 4; 10.º, n.º 1; 13.º, n.º 2 do CIMI; 61.º, n.º 3, 4 e 5; 111.º, n.º 3 do CIEC; 29.º, n.º 3 do CIMT; 101.º do CAC.

⁶² Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* p. 44.

⁶³ Cfr. ITALIA, VITTORIO, *Le presunzioni legali*, pp. 41-72. Apesar de não realçarmos esse aspecto no corpo da dissertação, devemos deixar a referência que este autor defende uma distinção idêntica para as presunções *iuris et de iure* (pp. 17-52).

⁶⁴ Cfr. *Ibidem*, pp. 30-36.

⁶⁵ No mesmo sentido, cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* pp. 89-92 e RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* p. 44.

⁶⁶ Neste sentido, cfr. HÖRSTER, HEINRICH EWALD, *A Parte Geral do Código Civil Português*, Coimbra: Almedina, 2000. pp. 317-318: “É a partir deste momento que, na convicção da lei, as pessoas têm o discernimento mínimo e necessário para poderem participar no tráfico jurídico geral. [...] Seria intolerável se a averiguação da capacidade de exercício fosse feita caso a caso, em cada acto de participação no comércio jurídico”; cfr. ainda LIMA, PIRES DE e VARELA, ANTUNES, *CC Anotado*, Vol. I, pp. 142: “A menoridade era e continua a ser considerada, não como uma causa anormal e rígida de incapacidade, [...] mas como um estágio normal e progressivo para a aquisição da plena capacidade de exercício”.

⁶⁷ Cfr. LIMA, PIRES DE e VARELA, ANTUNES, *CC Anotado*, Vol. I, art. 6.º.

- iv) Um exemplo oferecido pela jurisprudência portuguesa consiste na “*presunção implícita de que o decurso do prazo de 30 dias apagará da memória do julgador os pormenores do julgamento, prejudicando desse modo a base da decisão factual*”, que tem várias previsões dispersas no CPC⁶⁹.

No que concerne a presunções *iuris tantum* implícitas⁷⁰:

- i) A presunção de legalidade do acto administrativo, que entretanto tem vindo a ser desmistificada⁷¹;
- ii) A presunção de culpa dos gestores de direito e de facto no âmbito da responsabilidade tributária subsidiária, prevista no art. 24.º da LGT;

Dos exemplos que ITALIA oferece, merecem ainda destaque, no âmbito tributário, as presunções derivadas de inconsistências graves na contabilidade e declarações⁷², situação equiparável às *contra-presunções* estabelecidas no art. 75.º, n.º 2 da LGT, que permitem à Administração Tributária afastar a presunção de veracidade das declarações dos sujeitos passivos, desde que tenham detectado, designadamente, incumprimento de deveres ou um desfasamento face à matéria tributável declarada.

Oferecendo exemplos especificamente de normas de incidência tributária, que aqui mais relevam, LEITE DE CAMPOS, SILVA RODRIGUES e LOPES DE SOUSA⁷³⁻⁷⁴ indicam-nos os seguintes casos:

- i) O art. 7.º, n.º 2 do CIRS, no qual “*se considera valor de mercado de viaturas adquiridas pelo trabalhador à entidade patronal o que corresponder à diferença entre o valor de aquisição e o produto desse valor pelo coeficiente de desvalorização constante de tabela a aprovar por portaria do Ministro das Finanças*”;

⁶⁸ Cfr. *Ibidem*, art. 8.º, anot. 2: “*Isto não exclui, evidentemente, que, em caso de dúvida, a justiça ou injustiça, a moralidade ou imoralidade de certas soluções não possam servir de elemento de interpretação da lei. Não pode deixar, na verdade, de se presumir, sobretudo quando o sentido literal da norma interpretanda seja equívoco, que o legislador quis formular as soluções mais justas e morais*”.

⁶⁹ Cfr. AcTRL de 28/06/2011, proc. n.º 737/07.3PLLSB.L1-5.

⁷⁰ Cfr. ITALIA, VITTORIO, *Le presunzioni legali*, pp. 55-68.

⁷¹ Cfr. PEDRO, ANTÓNIO BENTO SÃO, *Ónus da prova e presunção de legalidade dos actos administrativos*, disponível em [www: <http://amjafp.no.sapo.pt/artigos/ONUS_DA_PROVA_E_PREUNCAO_DE_LEGALIDADE_DOS_ACTOS_ADMINISTRATIVOS.pdf>](http://amjafp.no.sapo.pt/artigos/ONUS_DA_PROVA_E_PREUNCAO_DE_LEGALIDADE_DOS_ACTOS_ADMINISTRATIVOS.pdf) e http://www.amjafp.pt/ficheiros/artigos/antoniosaopedro_onusprova.pdf

⁷² Cfr. ITALIA, VITTORIO, *Le presunzioni legali*, pp. 65-66.

⁷³ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, pp.651- 652.

⁷⁴ Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *CPPT - Anotado e Comentado...* Vol. I, pp. 589-591.

- ii) O art. 45.º, n.º 2 e 46.º, 2.º do CIRS, *“em que se estabelece que para a determinação dos ganhos sujeitos a IRS, a título de mais-valias, se considera valor de aquisição, quando não há lugar à liquidação do imposto do selo ou de sisa, os valores que lhe serviriam de base, caso fossem devidos, determinados de harmonia com as regras próprias daqueles impostos”*; assinalando que *“as normas que determinam valores ficcionados para o seu cálculo têm ínsita presunção de que eles correspondem à realidade [...]”*;
- iii) *“No âmbito do IRC, na situação paralela de tributação determinação do lucro tributável derivado de variações patrimoniais positivas, considera-se como valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito o seu valor de mercado, mas estabelece-se que ela não pode ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no CIS (art. 21.º, n.º 2 do CIRC”*; defendem que não pode deixar de se admitir a ilisão da presunção nos termos do art. 73.º da LGT;
- iv) Bem como o art. 58.º, n.º 4 do CIRC, relativo ao regime simplificado de determinação do lucro tributável, que fixa uma ficção legal de um rendimento mínimo, devendo entender-se que tem subjacente uma presunção implícita que deve poder ser contrariada⁷⁵.

Assim, apesar de o legislador não expressar o termo *“presunção”*, à norma está subjacente um juízo presuntivo que serve para manifestar o *“processo intelectual que induziu o legislador a estabelecer essas normas”*⁷⁶. E é precisamente este processo que estas normas transparecem, quer a *“presunção permaneç[a] na sombra, sem se exteriorizar como tal”*, quer o termo *“presunção”* surja plasmado na norma⁷⁷⁻⁷⁸.

⁷⁵ Na jurisprudência, cfr. AcSTA de 17/11/2010, proc. n.º 609/10, de 02/03/2011, proc. n.º 1039/10, de 05/07/2012, proc. n.º 0474/11, entre outros. Exemplo que repisaremos noutros momentos da dissertação.

⁷⁶ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* p. 44.

⁷⁷ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 90. Um processo de génese da norma também descrito, curiosamente, como uma *“vacilação”* do legislador, que *“opta por presumir mais conveniente um determinado regime e eleva-o à categoria de norma legal”*

⁷⁸ Porém, alguns autores, falando em *“presunções que servem de fundamentação à norma”* vão mais longe e defendem que *“de uma forma mais geral [...] toda a norma jurídica envolve, de forma mais ou menos encoberta, uma presunção vulgar”* e que, fruto de um processo de fundamentação secular, *“a presunção absoluta representa o último estágio de evolução de um conceito jurídico”*. Neste sentido, *ibidem*, p. 90, que acompanha LESSONA, CARLOS, *Las presunciones en el derecho probatorio*, Bogotá: Leyer, 2006. p. 97. Bem como RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* p. 44.

Por conseguinte, nas presunções implícitas, caso a técnica legislativa adoptada não passe pelo uso do termo “*presunção*” (pode até nem configurar, estruturalmente uma presunção), é inequívoco que ela está subjacente à génese da norma e que existe “*na sombra*”⁷⁹.

1.3.3. Presunções mistas

Merece ainda um breve destaque uma subespécie de presunções legais, que certa doutrina autonomiza e denomina como presunção mista ou presunção relativa de prova limitada que são, fundamentalmente, presunções *iuris tantum* que só admitem certo tipo específico de prova em contrário⁸⁰. Adiantando-nos quanto a algo que pretendemos abordar *infra*, podemos apontar o actual regime das “*manifestações de fortuna e outros acréscimos patrimoniais não justificados*”, previsto no art. 89.º-A da LGT, como um exemplo destas presunções *iuris tantum* condicionadas⁸¹.

Em todo o caso, o desenvolvimento deste assunto, em particular, extravasa a delimitação temática a que nos propusemos, centrada no art. 73.º da LGT, pelo que não iremos efectuar uma análise mais alongada em torno dos mecanismos que, no direito tributário, prevêem uma forma condiciona de ilisão das presunções.

1.4. Presunções *hominis*

Nas denominadas presunções simples, *hominis* ou judiciais⁸², o julgador procura estabelecer um nexó lógico através de um facto-base ou de indícios, considerados provados, que lhe permitam concluir por um facto-presumido, assim logrando a prova

⁷⁹ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 90.

⁸⁰ Cfr. HARET, FLORENCE CRONEMBERGER, *Presunções no Direito Tributário...* pp. 30 e 299; RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* p. 45 e FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas...* pp. 96-97.

⁸¹ Pretendemos tratar melhor esta questão *infra*, mas devemos ressaltar que este exemplo encerra alguma controvérsia. Por agora fazendo uma alusão sumária, assinalando apenas que aqui teremos uma presunção mista, uma forma condicionada de ilusão da presunção, CASALTA NABAIS trata notavelmente esta problema em comentário ao AcSTA de 19/05/2010, proc. n.º 0734/09, tendo sempre por comparação o AcTCAS de 21/04/2009, proc. n.º 0734/09, que o antecedeu, bem como o AcTCAS de 04/03/2008, proc. n.º 2259/08, que serviu de fundamento ao recurso de oposição de julgados. Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, S.T.A., *Acórdão de 19 de Maio de 2010 - Processo n.º 0734/09 (Avaliação indirecta da matéria tributável e justificação parcial das manifestações de fortuna)*. “*Revista de Legislação e de Jurisprudência*”, n.º 3963, Ano 139.º, Jul/Ago 2010, pp. 357-372.

⁸² Em momentos anteriores, já foram sendo apresentadas as diferenças fundamentais e, face à delimitação temática desta dissertação, não se afiguram pertinentes maiores desenvolvimentos.

indirecta, quando a prova directa desse facto não é acessível⁸³. Ou seja, a partir de um facto conhecido, conclui outro desconhecido, fundando-se nas provas que existe no processo e nas máximas de experiência⁸⁴.

Este tipo de presunção não se encontra afastada do direito tributário⁸⁵. Nem a Administração Tributária, nem o julgador se devem abster de considerar toda uma panóplia de indícios⁸⁶, detectáveis tanto no procedimento como no processo.

1.5. Estrutura e função das presunções

1.5.1. Elementos das presunções

A presunção é composta por um facto-base, por um nexó lógico assente em máximas de experiência e por um facto-presumido, cabendo ao nexó lógico a função de ligar o facto-base ao facto-presumido⁸⁷.

O **facto-base** refere-se ao facto cuja prova permite ao decisor desencadear a presunção⁸⁸. Conforme PIRES DE SOUSA assinala, a presunção pode ser monobásica ou polibásica quando o facto-base consiste num só facto ou numa pluralidade de factos. A pluralidade de factos-base é mais vantajosa, na medida em que *“permite reduzir o risco de que com base num único indício, equívoco, se firme uma conclusão errada”*⁸⁹. Este autor não deixa de realçar que, porém, não é a quantidade de indícios que releva, mas antes o peso de cada um, devendo atentar-se na sua *“consistência [e] força de convicção”*.

⁸³ Cfr. NAVARRINE, SUSANA CAMILA e ASOREY, RUBÉN O., *Presunciones y ficciones...* pp. 3-4 e JUSTO, ANTÓNIO DOS SANTOS, *A «Fictio iuris»...* p. 508-513. Sobre a sua importância no direito civil, cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* pp. 17-21.

⁸⁴ Cfr. ABELLÁN, MARINA GASCÓN, *Los hechos...* pp. 151-157. Também FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas...* p. 93 e HARET, FLORENCE CRONENBERGER, *Presunções no Direito Tributário...* p. 294.

⁸⁵ Cfr. art. 653.º, n.º 3 do CPC. Cfr. RIVERO, JEAN, *Fictions et Présomptions en Droit Public Français*, coord. ou org. PERELMAN, CH. e FORIERS, P. *Les Présomptions et les Fictions en Droit*, Bruxelles: Établissements Émile Bruylant, 1974. pp. 108-113 e RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* p. 45.

⁸⁶ Para uma semiótica de indícios probatórios, cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* pp. 195-222.

⁸⁷ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* p. 42: *“A presunção é portanto constituída por uma afirmação base ou indício, por uma afirmação resultado ou afirmação presumida e pelo nexó lógico que existe entre ambas”*.

⁸⁸ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 23-26 e FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas...* pp. 82-86. Para PIRES DE SOUSA a designação facto-indiciário merece preferência, apesar da *“sinónmia entre facto indiciário, facto-base e indício”* (p. 26). Já FABO fala-nos na *“afirmación base”*. Similarmente, SÉRGIO RIBEIRO opta pelo termo afirmação base ou indício.

⁸⁹ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 25.

No entendimento de SÉRGIO RIBEIRO, acompanhando GENTILI, o facto-base não poderá assentar, ele próprio, numa presunção. Segundo aquele autor, a admissibilidade das presunções sobre presunções ou cascatas de presunções⁹⁰ “choca[m], não só com os requisitos que normalmente se exigem para a admissibilidade das presunções (credibilidade, precisão e concordância), como também com os princípios estruturantes do direito tributário”⁹¹. A questão, porém, não é pacífica. Na concepção de FABO “não se pode rejeitar de forma absoluta a possibilidade de se encadear distintas presunções”⁹²; rejeitando, particularmente, a fundamentação apresentada pela doutrina italiana, baseada numa violação insuportável do princípio do contraditório processual⁹³. Por sua vez, HARET tem uma perspectiva algo diferente: propõe-nos, a este propósito, a distinção entre “presunções emprestadas de direito processual”, admitindo-as na condição de contraditório⁹⁴, e de “presunções emprestadas de direito material”⁹⁵. Esta autora apresenta-se manifestamente céptica quanto à admissibilidade das cascatas de presunções materiais no âmbito tributário, apesar desse cepticismo não se traduzir

⁹⁰ Sobre as cascatas de presunções, cfr. HARET, FLORENCE CRONEMBERGER, *Presunções no Direito Tributário...* pp. 309-310, que, no âmbito de uma proposta de reclassificação conceitual, fala-nos em presunção de terceiro nível ou presunção emprestada, que define nos seguintes termos: “É o que ocorre quando do fato jurídico em sentido amplo de segundo nível se deduz outro fato jurídico em sentido amplo, fazendo implicar não o fato jurídico próprio de segundo nível, mas um terceiro, que não se confunde com aquele. Dito de outra forma, a presunção de terceiro nível é a presunção da presunção, isto é, presume-se um fato a partir de uma presunção de outro fato e a este se associa um novo ou outro fato jurídico em sentido estrito, fazendo recair consequência de direito diferente daquela que se tinha em segundo nível”.

⁹¹ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* p. 42.

⁹² Cfr. FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas...* p. 85.

⁹³ Cfr. *Ibidem*, p. 84-86.

⁹⁴ Cfr. HARET, FLORENCE CRONEMBERGER, *Presunções no Direito Tributário...* pp. 311-312: “No primeiro sentido, falaremos em nome de uma presunção com valor jurídico constitutivo de fato, como toda formulação presuntiva. Na dinâmica processual, será tida como prova indirecta, como a doutrina tradicional apelida as formas menos valorizadas pelo direito na constituição do enunciado factual. Tendo sido observadas as formalidades estabelecidas em lei, tais enunciados sujeitam-se à apreciação do julgador no contexto probatório do processo em que são produzidos e, com isso, atuam como elemento de prova para, imediatamente, formar seu convencimento e, mediatamente, constituir o fato jurídico. Só podem ser admitidas na forma de prova quando são produzidas em processo envolvendo as mesmas partes. Eis que, nesse sentido, a perspectiva da prova emprestada se volta à forma ou à técnica de formação do fato, enquanto linguagem competente submetida às regras de direito do processo”.

⁹⁵ Cfr. *Ibidem*, p. 311: “referindo-se ao constituir do conteúdo do fato por método presuntivo de terceiro nível [que designa, alternativamente, de presunções emprestadas]”.

num repúdio absoluto, antes em maior exigência⁹⁶ que deve servir para despoletar maiores esforços ao abrigo do princípio do inquisitório⁹⁷.

A nosso ver, pode e deve questionar-se a eficiência de uma solução legal de cascata de presunções e, por conseguinte, a constitucionalidade duma norma dessa natureza, bem como da sua adequação ao princípio da legalidade, sobretudo se considerarmos as presunções *hominis*. Sendo admitida a ilisão da presunção, como acontece no direito tributário, não vislumbramos que as cascatas de presunções legais devam merecer uma rejeição liminar, apesar da óbvia ténue “*credibilidade, precisão e concor-dância*” que à partida estas nos oferecem. Com efeito, existem exemplos dessa situação no nosso ordenamento jurídico. Atente-se, designadamente, ao art. 45.º, n.º 1, do CIRS, que considera “*como valor de aquisição, no caso de bens ou direitos adquiridos a título gratuito, aquele que haja sido considerado para efeitos de liquidação do imposto do selo*”, sendo que o CIS, no art. 13.º, n.º 1, tem por referência o “*valor patrimonial tributário constante da matriz nos termos do CIMI à data da transmissão*”. A eficiência desta combinação de normas merece reservas, mas, sendo ilidível, da perspectiva do sujeito passivo, *apenas* lhe cria um incómodo, pois vê-se obrigado a diligenciar no sentido de ilidir a presunção, até lançando mão, antecipadamente, do procedimento de ilisão de presunção autónomo previsto no art. 64.º do CPPT.

Por outro lado, o **facto-presumido** constitui o facto não directamente provado e que se pretende alcançar a partir do facto-base⁹⁸.

SÉRGIO RIBEIRO alerta que o facto-presumido “*deve ser completamente distint[o] do [facto-]base, sob pena de não estarmos perante um juízo presuntivo, mas diante de*

⁹⁶ Cfr. *Ibidem*, p. 314: “*Para que se tenha presunção emprestada de direito material válida é imprescindível que: (1) haja identidade entre os fatos presuntivos X e fato jurídico em sentido estrito Y; (2) a assunção das consequências jurídicas de um fato X por outro Y leve em consideração o grau de proximidade entre os fatos envolvidos; (3) não seja assumida como prova plena a presunção; (4) tenha sido produzida em observância às formalidades estabelecidas em lei; e (5) tenha sido produzida em ambiente processual envolvendo mesmo objecto e mesmas partes. E, mesmo estando presentes todos esses tópicos, é fundamental que as presunções de terceiro nível sejam usadas apenas para dar início ao procedimento ou processo fiscalizatório, mas em si mesmas consideradas insuficientes para ensejar tributo*”.

⁹⁷ Cfr. *Ibidem*, pp. 311-324: “*Sua função no sistema tributário nacional se limita a dar causa ao início do procedimento fiscalizatório próprio, não mais que isso. Tudo o que ocorrer além disso é interpretação que ultrapassa as garantias constitucionais, configurando exegese inconstitucional*” (p. 324).

⁹⁸ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* pp. 55-56 e FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas...* pp. 86-87.

um facto de estrutura complexa”⁹⁹⁻¹⁰⁰, ou aquilo que denominamos presunção aparente¹⁰¹.

Ora, o enlace entre o facto-fase e o facto-presumido é fixado através de um **nexo lógico**¹⁰², que deve traduzir-se num raciocínio lógico alicerçado em **máximas de experiência**¹⁰³. Numa situação em que a prova directa é difícil, o legislador determina que, “em vez de se provar o facto presumido, bastará a prova [do facto-base] que conduz[a] ao facto presumido segundo um nexo lógico atendível”¹⁰⁴.

Segundo SÉRGIO RIBEIRO, as máximas de experiência dizem respeito “a um conjunto de conhecimentos extrajurídicos adquiridos ao longo dos tempos pelos operadores jurídicos e que constituem elementos decisivos na valoração dos vários factos necessários à interpretação e ponderação das normas [e] servem para constatar que determinados factos estão normalmente ligados a outros factos distintos, permitindo a reiteração desse fenómeno fixar certos princípios gerais, denominados princípios de normalidade que são susceptíveis de aplicação a outros casos não observados”¹⁰⁵.

Existem ecos de alguma controvérsia em torno do conceito de máxima de experiência, que surge no final do séc. XIX com FRIEDRICH STEIN¹⁰⁶. Analisando a evolução e pontuais discordâncias conceituais, PIRES DE SOUSA acaba por aderir à definição proposta por GILBERTO SILVESTRE, “segundo o qual as máximas de experiência são noções extra-legais e extrajudiciais a que o juiz recorre, as quais são colhidas nos conhecimentos científicos, sociais e práticos, dos mais aperfeiçoados aos mais rudimentares”, “factores que surgem da vivência (experiência) colectiva e são apreensíveis pelo homem médio, adquirindo autoridade precisamente porque trazem consigo essa imagem do

⁹⁹ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva*... p. 42.

¹⁰⁰ Similarmente, FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas*... p. 86, se o facto-base estabelece $a+b$, então o facto-presumido tem de ser forçosamente distinto de $a+b$, mas também de a e de b .

¹⁰¹ O exemplo oferecido por SÉRGIO RIBEIRO é o seguinte: “O João é licenciado em Direito; podemos concluir que O João teve aprovação a Direito Administrativo; ainda que se relacionem duas afirmações diferentes, servindo a prova da primeira para acreditar a segunda, não podemos considerar que estamos perante uma presunção, pois a segunda afirmação integra necessariamente a primeira”. Como melhor veremos *infra*, esta estrutura configura aquilo que pode ser designado de presunção aparente.

¹⁰² Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção*... pp. 45-54 e FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas*... pp. 87-93.

¹⁰³ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva*... p. 42.

¹⁰⁴ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção*... p. 55.

¹⁰⁵ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva*... pp. 42-43.

¹⁰⁶ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção*... pp. 69-73.

*consenso geral*¹⁰⁷. Com efeito, as mais recentes concepções de máxima de experiência são substancialmente idênticas.

Não obstante, nem sempre é muito clara qual máxima de experiência subjacente ao raciocínio pré-normativo elaborado pelo legislador e nem sempre as máximas de experiência se afiguram, efectivamente, tão sólidas – tão *máximas* – como à partida seria de supor. Neste quadro, segundo GOMES CANOTILHO, a abordagem à captação normativa de regras de experiência poderá ser efectuada sob uma perspectiva de análise estatística, distinguindo, neste contexto, as deduções determinísticas das deduções probabilísticas¹⁰⁸.

As primeiras só são admissíveis quando um certo indício é, “*sem excepção, uma condição necessária e suficiente*” da verificação de um certo facto¹⁰⁹, enquanto que as segundas implicam o reconhecimento de que a verificação de um determinado indício “*não pode nem deve ser considerado como condição suficiente nem como condição necessária*” para se presumir a verificação de outro facto¹¹⁰.

Uma presunção determinística implica o repúdio da prova em contrário, criando uma verdade apriorística, enquanto que uma presunção probabilística significa aceitar que aquele saber é meramente hipotético e provisório¹¹¹. De outra forma, as primeiras correspondem a uma presunção *iuris et de iure* e as segundas a uma presunção *iuris tantum*.

Este autor alerta, porém, para as situações em que o legislador, positivando uma presunção que subjaz uma dedução determinística, quando o que está na génese da norma é, meramente, a constatação de um “*frequentismo probabilístico*”¹¹². Estas situações pautam-se por uma imprudência do legislador, ao não relativizar a presunção que sabe não corresponder a uma (supostamente) sólida máxima de experiência¹¹³.

¹⁰⁷ Cfr. *Ibidem*, p. 72.

¹⁰⁸ Cfr. CANOTILHO, J. J. GOMES, *Cláusulas de rigor e Direito Constitucional*. “*Revista de Legislação e de Jurisprudência*”, n.º 3971, Ano 141.º, Nov/Dez 2011, pp. 70-91, p. 72.

¹⁰⁹ Cfr. *Ibidem*, p. 72.

¹¹⁰ Cfr. *Ibidem*, pp. 72-73.

¹¹¹ Cfr. *Ibidem*, pp. 73-74.

¹¹² Cfr. *Ibidem*, p. 73.

¹¹³ Cfr. *Ibidem*, p. 74.

Dessa forma, rejeita a possibilidade “[d]uma análise objectiva e reflexivamente revertível”, típica das “probabilidades estatísticas”¹¹⁴.

1.5.2. Formulação lógica das presunções

A estrutura das presunções ficará, porventura, mais evidente se expressa através de formulações lógicas¹¹⁵. A presunção perfila-se, então, como uma regra que obriga o intérprete a reconhecer um facto-presumido (uma conclusão) perante a verificação de determinadas condições (um facto-base ou indício) ligados por um nexo lógico¹¹⁶. Em termos simples, WRÓBLEWSKI indica a seguinte formulação¹¹⁷, em que PP significa “premissa de presunção”, R representa “regra” e CP “conclusão de presunção”:

$$PP \xrightarrow{R} CP$$

Mas esta formulação não representa, adequadamente, o que é uma presunção. Esta formulação será válida apenas para as presunções *iuris et de iure*, na medida em que é peremptória. Ao não admitir prova em contrário (do facto-presumido), as presunções *iuris et de iure* não prevêm uma mera verdade hipotética. Esta formulação assume-se, pois, conclusiva. Há, efectivamente, alguns autores, como WRÓBLEWSKI, que rejeitam as presunções *iuris et de iure* enquanto presunção em sentido estrito¹¹⁸. Esta consideração parece-nos fazer todo sentido, mas acaba por descurar a possibilidade que existe, e é real também nas presunções *iuris et de iure*, de se atacar a verificação do facto-base da presunção e, conseqüentemente, a legitimidade do recurso à presunção. Esta ressalva, porém, não nega o mérito daquelas considerações, uma vez que incidem, precisamente, na questão central da não admissão da prova em contrário do

¹¹⁴ Cfr. *Ibidem*, p. 73.

¹¹⁵ Para uma referência os tipos de raciocínios que podem estar subjacentes à estrutura lógica das presunções, cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* pp. 51-54.

¹¹⁶ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* p. 42: “A presunção é portanto constituída por uma afirmação base ou indício, por uma afirmação resultado ou afirmação presumida e pelo nexo lógico que existe entre ambas”.

¹¹⁷ Cfr. WRÓBLEWSKI, JERZY, *Structure et Fonctions des Présomptions Juridiques*, coord. ou *Les Présomptions...* p. 48.

¹¹⁸ Cfr. *Ibidem*, p. 49: “On doit alors exclure du domaine des présomption les paersumptiones iuris et de iure, car eles ne prévoient pas la possibilite d’une preuve contraire: ce sont des normes, mais pas des normes de la présomption”. Continua, a pp. 67-71: “du point de vue de la norme de présomption comme norme prévoyant la preuve contraire, cette praesumptio iuris et de iure n’est pas une présomption. La structure de cette praesumptio iuris et de iure n’est pas une présomption. La de cette praesumptio este simple – elle precise les conditions dans lesquelles on doit reconnaître certaines conséquences juridiques. Elle correspond à la forme élémentaire de la norme juridique”.

facto-presumido. O que é característico da presunção é, pois, o raciocínio inferencial estabelecido entre um facto-base, tendo por base um nexo-lógico assente em máximas de experiência, para alcançar, como conclusão, um facto-presumido.

Distintamente, defende WRÓBLEWSKI que uma norma de presunção é mais complexa, pois a premissa da presunção (PP) contém a previsão de um estado de coisas, de um facto-base e que há-de conter a admissão de prova em contrário¹¹⁹, em reconhecimento da natureza de incerteza intrínseca à presunção. Neste sentido, aponta as seguintes possibilidades de formulação¹²⁰, significando E “estado de coisas”, . “união ou conjunção” e ~ “negação” .

$$E. \sim PC \xrightarrow{R} CP$$

$$E. PC \xrightarrow{R} \sim CP$$

Conforme sublinha o autor, a primeira fórmula corresponde à fórmula “normal” da presunção: aliando-se a verificação dum estado de coisas à ausência de prova em contrário quanto ao facto-presumido, de acordo com uma regra, deve concluir-se certo facto-presumido. A segunda fórmula representa a hipótese inversa: aliando-se a verificação de um estado de coisas à prova do contrário do facto-presumido, chega-se à conclusão de afastamento do facto-presumido.

Esta formulação serve tanto para as presunções de facto, como para as presunções de direito. O que as vai distinguir verdadeiramente¹²¹, segundo WRÓBLEWSKI, é a forma através da qual se há-de admitir a prova em contrário.

Vejamos. Através de um conjunto de asserções (A), tomamos em consideração regras empíricas (RE)¹²² para aferir a verificação de certo estado de coisas ou do facto-base:

¹¹⁹ Cfr. *Ibidem*, pp. 62-66, para demais considerações sobre a prova em contrário.

¹²⁰ Cfr. *Ibidem*, pp. 48-49 e 52-55.

¹²¹ Cfr. *Ibidem*, p. 55.

¹²² Cfr. *Ibidem*, p. 53, as regras empíricas são determinadas pelos “paradigmas da ciência e da experiência prática aceites por um determinado sistema de prova”.

$$A_1 \xrightarrow{RE} E$$

Num segundo momento, através de um segundo conjunto de asserções, procuramos averiguar através de um conjunto de regras, que serão empíricas no caso das presunções de facto e normativas no caso das presunções de direito¹²³, se se logrou a prova em contrário. Assim, a ausência ou insuficiência de asserções conduz ao insucesso da prova em contrário, enquanto a sua suficiência conduz ao seu sucesso.

$$\sim A_2 \xrightarrow{R} \sim PC$$

$$A_2 \xrightarrow{R} PC$$

Recuperando o que se foi explanando e concluindo¹²⁴, numa formulação completa teremos:

$$\left(A_1 \xrightarrow{RE} E \right) . \left(\sim A_2 \xrightarrow{R} \sim PC \right) \xrightarrow{R} CP$$

$$\left(A_1 \xrightarrow{RE} E \right) . \left(A_2 \xrightarrow{R} PC \right) \xrightarrow{R} \sim CP$$

*

Na sequência do que apontámos *supra*¹²⁵, a respeito das **presunções *iuris tantum* materiais e formais**, importa ainda fazer referência, seguindo WRÓBLEWSKI¹²⁶, que aquelas formulações dizem respeito, apenas, àquilo que se denomina como presunção material. Esta é uma norma jurídica que impõe uma determinada conclusão perante a verificação de um facto e a ausência de prova em contrário, como é disso exemplo a

¹²³ Segundo SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* pp. 103-104, “a presunção de direito reporta-se às normas que impõem ao tribunal que, com base na existência de um facto, conclua pela (in)existência de um direito ou relação jurídica. [...] Neste tipo de presunção, não se presume que o direito foi adquirido de alguma forma específica mas apenas que o mesmo existe, prescindindo-se da enunciação de todos os factos dos quais poderia concluir-se pela existência actual do direito. Ou seja, não se investiga nem examina os pressupostos materiais de aquisição do direito actual”.

¹²⁴ Para maiores desenvolvimentos, cfr. WRÓBLEWSKI, JERZY, *Structure et Fonctions des Présomptions Juridiques*, coord. ou *Les Présomptions...* pp. 47-55.

¹²⁵ Cfr. Parte I, Capítulo I, 1.3.2.2.

¹²⁶ Cfr. WRÓBLEWSKI, JERZY, *Structure et Fonctions des Présomptions Juridiques*, coord. ou *Les Présomptions...* p. 55. No mesmo sentido, cfr. ABELLÁN, MARINA GASCÓN, *Los hechos...* p. 138.

presunção de paternidade. Por seu turno, as presunções formais, às quais já fizemos alusão *supra*, caracterizam-se pela ausência da previsão de um estado de coisas. Ou seja, verifica-se apenas o elemento da ausência de prova, como é o caso da presunção de inocência. Pelo que as formulações serão fundamentalmente distintas:

$$\sim PC \xrightarrow{R} CP$$

$$PC \xrightarrow{R} \sim CP$$

Estes ensinamentos são relevantes ainda para a distinção entre presunções e regras de distribuição do ónus de prova e verdades interinas, que abordaremos *infra*¹²⁷.

1.5.3. Função das presunções

O recurso à técnica legislativa da presunção desempenha a função ou tem por objectivo a garantia de certos valores e a protecção de certos princípios do ordenamento jurídico¹²⁸.

No entendimento de ABELLÁN¹²⁹, esta constatação tem particular relevância para enaltecer que a conclusão da presunção “*no puede ser tratada como una mera descripción ou hipótese da realidade*”. A presunção não deve ser reduzida a essa condição, caso contrário não seria mais do que uma regra de distribuição do ónus de prova¹³⁰, uma verdade interina ou uma regra formal, adjectiva, de orientação do juiz. Também WRÓBLEWSKI manifesta que as presunções devem ser consideradas verdadeiras normas, rejeitando o “*reconstrutivismo extremo*”¹³¹, que as impelia para aquela condição que ABELLÁN repudia.

¹²⁷ Cfr. Parte I, Capítulo I, 2.2.

¹²⁸ Cfr. ABELLÁN, MARINA GASCÓN, *Los hechos...* p. 139 e WRÓBLEWSKI, JERZY, *Structure et Fonctions des Présomptions Juridiques*, coord. ou *Les Présomptions...* p. 56.

¹²⁹ Cfr. ABELLÁN, MARINA GASCÓN, *Los hechos...* p. 138-139.

¹³⁰ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 88.

¹³¹ Cfr. WRÓBLEWSKI, JERZY, *Structure et Fonctions des Présomptions Juridiques*, coord. ou *Les Présomptions...* pp. 56-57.

Na perspectiva defendida por WRÓBLEWSKI¹³², que é acompanhada tanto por ABELLÁN¹³³ como por PIRES DE SOUSA¹³⁴, devem ser distinguidas duas espécies de valores subjacentes à fundamentação das presunções: valores ideológicos e valores técnicos.

Os valores ideológicos correspondem aos interesses que a norma de presunção é capaz ou pretende garantir, assumindo que não será mais fácil efectuar a prova em contrário. Estes podem ser bastante variados, como é demonstrativo o seguinte conjunto de exemplos mais tradicionais¹³⁵: a presunção de inocência¹³⁶ procura garantir os interesses do acusado, do seu bom nome, contra o abuso de poder, etc., surgindo como uma manifestação do princípio *in dubio pro reo*; a presunção de paternidade procura garantir o interesse do filho e proteger a ordem familiar; a morte presumida visa proteger os interesses económicos dos sucessores e o tráfico jurídico.

Fala-se, por outro lado, em valores técnicos quando o fundamento da presunção pode ser atribuído a uma preocupação com a eficácia na administração da justiça¹³⁷. Assim será quando o legislador entende que a prova de certos factos é particularmente difícil (ou até diabólica) e decide desonerar uma das partes do ónus da prova, invertendo-o, exigindo que a outra parte, que terá maior facilidade em recolher elementos probatórios, produza a prova, sob pena de contra si, desvantajosamente, se vir a presumir certo facto¹³⁸. Estes valores técnicos representam “*objectivos de eficácia pragmática exigidos pelo concreto domínio em causa*”¹³⁹.

Conforme assinala WRÓBLEWSKI, os valores técnicos têm um cariz mais pragmático e, nessa medida, são geradores duma tensão com o princípio da verdade material¹⁴⁰. A eventualidade de um conflito entre estes valores técnicos e o princípio da verdade material depende, porém, do conteúdo e da forma como o legislador plasma a presun-

¹³² Cfr. *Ibidem*, p. 57.

¹³³ Cfr. ABELLÁN, MARINA GASCÓN, *Los hechos...* p. 139.

¹³⁴ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 86.

¹³⁵ Cfr. WRÓBLEWSKI, JERZY, *Structure et Fonctions des Présomptions Juridiques*, coord. ou *Les Présomptions...* pp. 57-58 e SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 86.

¹³⁶ Que obedece, porém e como já vimos *supra* (cfr. Parte I, Capítulo I, 1.5.2), à estrutura de uma presunção formal e não à de uma presunção material.

¹³⁷ Cfr. ABELLÁN, MARINA GASCÓN, *Los hechos...* p. 138, SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 86.

¹³⁸ Cfr. ABELLÁN, MARINA GASCÓN, *Los hechos...* pp. 138-139 e SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 86.

¹³⁹ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 12 e RESCHER, NICHOLAS, *Presumption...* pp. 48-52.

¹⁴⁰ Cfr. WRÓBLEWSKI, JERZY, *Structure et Fonctions des Présomptions Juridiques*, coord. ou *Les Présomptions...* p. 58.

ção. Este autor ressalva que, em regra, este conflito não se concretiza, uma vez que só se verificará quando o legislador estabelece regimes particularmente exigentes para afastar as presunções¹⁴¹. Com efeito, segundo ULLMANN-MARGALIT¹⁴², ao plasmar uma presunção, o legislador declara uma preferência antecipada por uma determinada solução, com um elemento de arbitrariedade e artificialidade, mas também com um elemento de inclinação (*bias*). No direito tributário, muito em função do princípio da legalidade, o legislador prevê formas mais específicas de ilisão de presunções, algumas vezes, com efeito, mais exigentes tanto da perspectiva da Administração Tributária como do sujeito passivo.

Por fim, procurando transpor estas noções para o direito tributário, o princípio da igualdade e da tributação segundo a capacidade contributiva afigura-se, à primeira vista, como o princípio ideológico primordial. Contudo, como melhor se desenvolverá *infra*¹⁴³, a noção de justa repartição dos encargos tributários não se basta com a declaração de que a tributação se fará segundo a capacidade contributiva. A tributação terá de ser exequível. Existem manifestas preocupações que, à luz destas noções, parecem ser de atribuir a um valor técnico, de administração da justiça. Mas cremos que não podemos encarar uma separação de valores assim tão clara e estanque. O princípio da justiça (da justa repartição dos encargos tributários), valor ideológico, é complexo e exige, precisamente, que as normas que compõem o sistema fiscal sejam exequíveis, que a administração da justiça seja efectiva. Esta exequibilidade do sistema fiscal é possível, designadamente, através de presunções como a presunção de verdade e de boa fé das declarações dos contribuintes e de diversos mecanismos de tributação presuntiva. Nesta perspectiva, é de realçar a afirmação de WRÓBLEWSKI de que os “valores técnicos são instrumentais para os valores ideológicos”¹⁴⁴⁻¹⁴⁵. Esta instrumentalidade

¹⁴¹ Cfr. *Ibidem*, p. 58.

¹⁴² Cfr. ULLMANN-MARGALIT, EDNA, *On Presumption, "TJP"*, pp. 143-147.

¹⁴³ Cfr. Parte I, Capítulo III.

¹⁴⁴ Cfr. WRÓBLEWSKI, JERZY, *Structure et Fonctions des Présomptions Juridiques*, coord. ou *Les Présomptions...* p. 58. Mais acrescenta que “elles contribuent à la certitude et à la sûreté du droit. Elles donnent des bases pour prévoir que la décision sera prise et, si l'on possède les informations suffisantes, quelle sera sa teneur”.

¹⁴⁵ No mesmo sentido, MENDONÇA, DANIEL, *Presunciones, "DOXA"*, pp. 94-96 e REGLA, JOSEP AGUILÓ, *Nota sobre "Presunciones" de Daniel Mendonça*. *Ibidem* n.º 22, 1999, pp. 649-660. Disponível em [www: <http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/12826207572393734198846/cuaderno22/Doxa22_29.pdf>](http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/12826207572393734198846/cuaderno22/Doxa22_29.pdf), pp. 654-655.

leva RESCHER a afirmar que “a base das presunções é em última análise pragmática”¹⁴⁶, mas como se fez ver *supra* e como sublinha REGLA¹⁴⁷, tal não deve ser entendido como uma mera forma de superar um impasse, uma vez que há-de ser reconhecido o seu papel garantístico.

2. Figuras afins das presunções

No que toca às presunções, importa destacar um conjunto de situações e figuras jurídicas que não coincidem exactamente com a estrita e genuína noção de presunção¹⁴⁸. Com efeito, é detectável uma plurissignificação e multiplicidade de sentidos do termo presunção de uma noção ampla de presunção e, num levantamento não exaustivo, sublinhe-se, das suas acepções sinónimas no direito, HARET dá-nos conta de oitenta e nove expressões¹⁴⁹.

Com base nas tradicionais concepções doutrinárias, abordaremos, nomeadamente, as normas supletivas, as normas de distribuição do ónus de prova, as verdades interinas, as presunções aparentes, as ficções legais, o costume jurídico e os usos. Com este esforço pretendemos efectuar uma demarcação dessas técnicas e figuras, particularmente face às presunções.

2.1. Normas supletivas

As normas supletivas surgem a par das normas imperativas. Estas últimas disciplinam de forma directa um determinado regime jurídico, não sendo legítimo aos particulares disporem em sentido contrário. Já as primeiras têm uma natureza subsidiária pois, apesar de também preverem uma determinada disciplina jurídica, admitem que os particulares disponham diversamente¹⁵⁰.

¹⁴⁶ Cfr. RESCHER, NICHOLAS, *Presumption...* p. 52: “And so the rationale of presumption is ultimately pragmatic. And even specifically cognitive presumption is, in the end, a practical device whose rationale of validation lies on the order of pragmatic considerations”.

¹⁴⁷ Cfr. REGLA, JOSEP AGUILÓ, *Nota sobre "Presunciones"...* “DOXA”, p. 654.

¹⁴⁸ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* p. 43.

¹⁴⁹ Cfr. HARET, FLORENCE CRONENBERGER, *Presunções no Direito Tributário...* pp. 71-72.

¹⁵⁰ Cfr. LIMA, PIRES DE e VARELA, ANTUNES, *Noções Fundamentais de Direito Civil*, Vol. I, 6ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1965. pp. 81-87.

No mesmo sentido, SÉRGIO RIBEIRO, define as normas supletivas como as “*normas que têm como finalidade suprir um eventual desconhecimento de alguns dos elementos da relação jurídica, cujo conhecimento seja necessário para a determinação do regime jurídico aplicável*”¹⁵¹.

Na lição de DIAS MARQUES¹⁵², podemos dar como exemplo o Código Civil, onde existem inúmeras normas desta natureza, em função do princípio da liberdade contratual, previsto no art. 405.º do CC, que as partes podem fixar livremente o conteúdo do contrato, celebrando contractos diferentes dos tipificados ou inclusive reunir no mesmo contrato regras de diferentes contractos regulados na lei, tudo dentro dos limites que determinados pela lei.

2.2. Normas de distribuição do ónus de prova e verdades interinas

2.2.1. Normas de distribuição do ónus de prova

Sob a aparência e forma de uma presunção, o legislador comumente prevê certas normas que têm por função operar uma distribuição do ónus de prova. Esta função é exercida para transferir o ónus de prova para a parte que, num dado litígio, tem melhor possibilidade de produzir a prova. Uma das particularidades importante e realmente distintiva das regras de distribuição do ónus de prova e das verdades interinas face às presunções é a desnecessidade de provar o facto-base¹⁵³. Outro dos factores distintivos passa pelo diferente momento em que operam dentro do processo¹⁵⁴.

Com efeito, as regras de distribuição do ónus da prova¹⁵⁵ configuram uma dispensa ou liberação do ónus de prova em relação a determinados factos¹⁵⁶. Estas im-

¹⁵¹ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva*... p. 43.

¹⁵² Cfr. MARQUES, J. DIAS, *Introdução*... pp. 170-180.

¹⁵³ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção*... pp. 99-100 e ABELLÁN, MARINA GASCÓN, *Los hechos*... p. 140, nota 52.

¹⁵⁴ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção*... p. 93.

¹⁵⁵ Com bastante lucidez, cfr. ANDRADE, MANUEL DE, *Noções Elementares de Processo Civil*, Coimbra: Coimbra Editora, 1976. pp. 195-196, que afirma que “o onus probandi respeita aos factos da causa, distribuindo-se entre as partes segundo critérios. Traduz-se, para a parte a quem compete, no encargo de fornecer a prova do facto visado, incorrendo nas desvantajosas consequências de se ter como líquido o facto contrário, quando omitiu ou não logrou realizar essa prova; ou na necessidade de, em todo o caso, sofrer tais consequências se os autos não contiverem prova bastante desse facto (trazida ou não pela mesma parte)”.

¹⁵⁶ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva*... p. 44 e SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção*... p. 94.

portam o reconhecimento de certo facto, se não se provar o contrário¹⁵⁷, permitindo que se alcance um determinado resultado probatório, como consequência da não prova do contrário. Por conseguinte, têm ainda a função de determinar as consequências que hão de derivar da falta ou insuficiente prova de certos factos¹⁵⁸.

Isto é fundamentalmente diferente da função que as presunções desempenham no ordenamento jurídico, de abrir a possibilidade de se provar certos factos através da prova de factos distintos¹⁵⁹⁻¹⁶⁰. A parte a quem incumbe a prova não deixa de ser a parte que originalmente teria esse ónus legal. O que acontece, como PIRES DE SOUSA sublinha, é que *“a presunção legal proporciona à parte, que dela pode beneficiar, uma maior certeza sobre os resultados que alcançará com a prova do facto-base uma vez que este está fixado de uma forma concreta e determinada pela norma legal”*¹⁶¹. Como alguns autores ressaltam, é uma questão de perspectiva. Dois lados da mesma moeda¹⁶². A parte favorecida por uma presunção legal não se encontra eximida de efectuar qualquer espécie de prova. Não se verifica uma dispensa ou liberação do ónus de prova. O que acontece é uma alteração do *thema probabandi*¹⁶³. Para a parte favorecida, a presunção traduz-se num alívio do ónus de prova, enquanto que a parte desfavorecida sentirá uma verdadeira inversão do ónus de prova¹⁶⁴, passando a ter de fazer a prova do contrário do facto presumido¹⁶⁵.

¹⁵⁷ Cfr. LIMA, PIRES DE e VARELA, ANTUNES, *CC Anotado*, Vol. I, p. 312.

¹⁵⁸ Cfr. FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas...* p. 185.

¹⁵⁹ Cfr. *Ibidem*, p. 185.

¹⁶⁰ Lógica que pode ser ilustrada da seguinte forma: o legislador determina que os factos A, B e C causam o efeito jurídico y, mas acrescenta que provando o facto D, se presume a verificação do facto B. A existir, neste esquema, uma regra sobre a distribuição do ónus de prova, esta ditaria, por exemplo, que a prova dos factos A, B, C e D caberiam a uma das partes e que o insucesso dos factos acarretaria a consequência de ter uma decisão desfavorável quanto a esses factos. Neste sentido, cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 91.

¹⁶¹ Cfr. *Ibidem*, p. 93.

¹⁶² Cfr. RESCHER, NICHOLAS, *Presumption...* pp. 13-15.

¹⁶³ Cfr. FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas...* p. 111. Neste sentido, TREVER *apud*. FABO: *“quien invocar a su favor la presunción debe probar aquel hecho al que la ley vincula la consecuencia jurídica del hecho presunto: tiene lugar, por tanto, una mutación del “thema probationis”, de la que deriva una facilitación y no una dispensa de prueba. Y aquí la prueba no ha sido invertida sino que sigue su curso regular”*. Acrescenta FABO que: *“Ello hace que sea técnicamente incorrecto considerar que las reglas de presunción invierten la carga de la prueba. Podrá afirmarse, eso sí, que alteran el objeto de la prueba de quien es beneficiado por ellas, en tanto que puede dirigir su actividad probatoria no sólo al hecho del que depende su pretensión jurídica, sino también a un hecho distinto que posibilitará que se tenga por acreditado el anterior; y correlativamente, también alteran la actividad probatoria de la parte contraria, que podrá ser dirigida a desvirtuar los hechos que integran la afirmación presumida (mediante la prueba de lo contrario), o bien la afirmación base (a través de la contraprueba)”*.

¹⁶⁴ Para um aprofundamento da questão da inversão do ónus da prova e da dispensa ou liberação do ónus da prova, cfr. FARIA, RITA LYNCE DE, *A Inversão do Ónus da Prova no Direito Civil Português*, Lisboa: Lex, 2001. pp. 33-54.

¹⁶⁵ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* pp. 93-94.

A norma que prevê a presunção de inocência é comumente oferecida como um exemplo de uma norma em que o legislador utiliza o termo presunção quando pretende estabelecer uma regra de distribuição do ónus de prova¹⁶⁶. Conforme já defendemos, a presunção de inocência configura aquilo que WRÓBLEWSKI classifica como presunção formal. Estas não correspondem a uma verdadeira presunção, do ponto de vista lógico e estrutural, uma vez que na sua formulação não se chega a um facto presumido a partir de um facto base. As presunções formais caracterizam-se antes pelo estabelecimento, por via legal, de um facto presumido, sem necessidade de qualquer espécie de prova de um facto base, facto presumido esse que se manterá incólume na ausência de prova em contrário. Com efeito, através da presunção de inocência não se procura permitir que um facto seja provado mediatamente, através da prova de um facto distinto, mas sim algo consideravelmente diferente. Naturalmente, não importa aqui dissertar sobre a *ratio* da presunção de inocência (e existem, evidentemente, outras preocupações às quais responde), pelo que nos limitaremos apontar que tem, neste contexto, a função de isentar uma das partes da prova dos factos, transferindo o ónus probatório para a outra parte.

As considerações que tecemos quanto à presunção de inocência e à sua classificação como presunção formal levam-nos a repudiar a sua classificação como mera regra de distribuição de ónus de prova, uma vez que estas não implicam a presunção de facto algum, como se perceberá através do típico exemplo de que uma ou outra parte tem o ónus de prova dos factos constitutivos, modificativos e impeditivos do seu direito.

Do que se disse decorre também que estas figuras operam em diferentes momentos do processo. Enquanto que as presunções se aplicam na fase probatória¹⁶⁷, as regras de distribuição do ónus de prova actuam num momento posterior, verificada a insuficiência da prova dos factos e o não convencimento do julgador. Estas regras ditam, nessa altura, que a questão ira ser decida contra a parte quem incumbia a prova.

¹⁶⁶ Cfr. FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas...* p. 185.

¹⁶⁷ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 93: "o raciocínio em que se consubstancia a actividade presuntiva situa-se, temporalmente, após a apreciação da prova e antes da intervenção da regra do ónus de prova objectivo".

Em certos casos, eventuais, tal perfila-se como um verdadeiro "pronto-socorro" do julgador, obrigado ao *non liquet*¹⁶⁸⁻¹⁶⁹. E é nisso que, fundamentalmente, se traduzem: regras de *non liquet* que só são verdadeiramente convocadas a final, apesar de influírem na actuação das partes desde o início e ao longo do processo.

2.2.2. Verdades Interinas

Devem ainda ser distinguidas as chamadas verdades interinas¹⁷⁰. Estruturalmente, enquanto que nas presunções se afirma que “*se ocorre A, presume-se B, salvo prova em contrário*”, nas verdades interinas formula-se, meramente, que “*deve presumir-se B, salvo prova em contrário*”¹⁷¹. Como já vimos, nas regras de distribuição do ónus de prova propriamente ditas não se presume, em rigor, facto algum.

Isto é, com as verdade interinas pretende-se classificar as normas que ditam que um dado facto será tido como certo sem necessidade da sua prova. Similarmente às regras de distribuição do ónus de prova, libertam uma das partes do ónus de prova sobre o facto considerado¹⁷². FABO, acompanhando ROSENBERG, justifica a existência deste tipo de normas aludindo a situações em que é difícil provar um certo facto, mas em que o legislador reconhece que estes se verificam na maioria das situações¹⁷³. A distinção destas com as denominadas presunções formais não é evidente, tanto é que a formulação lógica das verdades interinas será a mesma que para aquelas se apontou. A diferença residirá, então, na sua razão de ser, no intuito com que é introduzida: não se dirá, designadamente, que a presunção de inocência configura uma verdade interina por a prova ser difícil (não obstante as naturais dificuldades que podem advir da even-

¹⁶⁸ Cfr. FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas...* p. 185-186 e RESCHER, NICHOLAS, *Presumption...* p. 27.

¹⁶⁹ Cfr. ANDRADE, MANUEL DE, *Noções Elementares...* p. 198: “Qual a certeza em que [...] terá de converter-se o *non liquet* do juiz? Qual há-de ser o sentido da sua decisão? Contra quem deverá pronunciar-se? Aqui é que intervém a regra (ou regras) do ónus da prova, que se reconduz, portanto, a uma regra de decisão”.

¹⁷⁰ Cfr. FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas...* pp. 188-202; SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* pp. 99-101 e ABELLÁN, MARINA GASCÓN, *Los hechos...* p. 140, nota 52.

¹⁷¹ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 99. Note-se que esta estrutura coincide com aquela que apresentamos para a presunção formal cfr. *supra* 1.5.2.

¹⁷² Cfr. FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas...* pp. 188-189. Autor que esclarece ainda que as verdades interinas “*son normas que suponen el establecimiento de una exención de prueba de determinados hechos, respecto de los cuales su mera alegación desencadenará los efectos jurídicos que les son propios, salvo que sean acreditados otros hechos que le sean incompatibles*”.

¹⁷³ Cfr. *Ibidem*, p. 189.

tual necessidade de prova de um facto negativo) e por o legislador reconhecer que se verifica na maior parte das situações.

São exemplos de verdades interinas plasmadas normativamente, designadamente, i) a presunção de que a posse continua em nome de quem a começou (art. 1257.º n.º 2 CC) ou ii) a presunção, em caso de dúvida, de que duas pessoas faleceram ao mesmo tempo (art. 68.º, n.º 2 CC)¹⁷⁴.

2.2.3. Presunções aparentes

Já será diferente a presunção de boa fé da posse com título (art. 1260.º, n.º 2 CC), uma vez que a própria lei exige que se faça sempre a prova do título (art. 1259.º n.º 2 CC). De forma idêntica, como exemplifica PIRES DE SOUSA, o art. 1254.º, n.º 1 CC prevê que se presume que, quem possuía em tempo mais remoto, possuiu igualmente no tempo intermédio. Este autor, acompanhando SERRA DOMINGUEZ, subclassifica estas normas, dentro das verdades interinas, denominando-as como presunções aparentes. Defendendo, assim, que também não constituem presunções genuínas. Estas distinguem-se das verdades interinas por apresentarem a mesma estrutura das presunções, *“na medida em que apresentam duas afirmações unidas entre si por um certo enlace”*. A prova da afirmação base é *“um dos pressupostos necessários para a procedência da acção”*. O que vale por afirmar que *“o facto-base não se desvanece perante a prova do facto presumido”*¹⁷⁵. No mesmo sentido, FABO entende que as presunções aparentes, que denomina também, em alternativa mas com preferência, como *“espúrias”*, *“caracterizam-se por serem normas de aparência presuntiva em que o facto que aparece como presumido integra, necessariamente, a afirmação base”*¹⁷⁶.

Este autor dá como exemplo e entende que uma norma espanhola equivalente ao nosso art. 75.º da LGT, relativo à presunção de veracidade e boa fé das declarações, configura uma presunção aparente¹⁷⁷. Ter-se-á melhor noção disso através da leitura completa da redacção do art. 75.º, n.º 1 da LGT: *“presumem-se verdadeiras e de boa fé*

¹⁷⁴ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 100

¹⁷⁵ Cfr. *Ibidem*, pp. 100-101.

¹⁷⁶ Cfr. FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas...* pp. 212-215.

¹⁷⁷ Cfr. *ibidem*, pp. 214-215.

as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal". Determina o art. 4.º, n.º 2 do DL 158/2009, de 13 de Julho, denominado Sistema de Normalização Contabilística (art. 1.º) que, para a generalidade das pessoas a quem se exige a manutenção de contabilidade, se deve aplicar o disposto no art. 3.º do Regulamento (CE), n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho, que determina, no seu n.º 2, que *"as normas internacionais de contabilidade só podem ser adoptadas se [...] satisfizerem os critérios de inteligibilidade, relevância, fiabilidade e comparabilidade [...]"*. Ou seja, o legislador diz, no fundo, que quando a contabilidade for verdadeira, pois a veracidade é uma das notas que caracterizam uma contabilidade conforme, se presume que o que dela consta é verdade.

Mas mesmo que não se trate de contabilidade, o legislador entende que o contribuinte age no procedimento *"coopera[ndo] de boa fé"* e *"esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento"* (art. 48.º, n.º 2 do CPPT). Também os arts 75.º, n.º 2 e 87.º da LGT parecem reforçar este entendimento¹⁷⁸. Da exigência de boa fé nas relações entre Administração Tributária já deriva um dever de verdade.

Mais, já seria assim no CPT, antes da LGT¹⁷⁹. Pelo que nos parece que aquela conclusão será válida de uma forma geral: o sujeito passivo beneficia de uma presunção de veracidade das declarações desde que actue com rectidão e seja verdadeiro nas mesmas declarações. Então, sob uma aparência presuntiva, a norma estabelece uma presunção, quando essa presunção já se encontra contida na afirmação base. Pelo que

¹⁷⁸ Creemos, então, que este aspecto fica ainda evidente face ao que dispõe o art. 75.º, n.º 2 da LGT, que estabelece um conjunto de situações em que esta presunção de veracidade há-de vacilar, mencionando, al. a), a existência de *"omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados"* nas declarações, al. b), o incumprimento de deveres de esclarecimento, al. c) o afastamento significativo da matéria tributável, *"para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica"*, al. d) a evidência de manifestações de fortuna. Também as alíneas b) a f), do art. 87.º da LGT, relativo à realização da avaliação indirecta, indicam situações que aludem à impossibilidade de comprovação, desvio, inveracidade, enfim, à desconformidade das declarações com a verdade.

¹⁷⁹ Cfr. AcTC n.º 84/2003, de 12/02/2003, no qual se afirma: *"Na verdade, no quadro legal que imediatamente antecedeu a LGT, reconheciam-se as declarações dos contribuintes como base do apuramento da matéria tributável, desde que apresentadas nos termos da lei e fornecidas por aqueles os elementos necessários à verificação da sua situação tributária (art. 76.º, n.º 2 do CPT), e estabelecia-se uma presunção de veracidade dos dados da contabilidade ou escrita dos sujeitos passíveis do imposto, e dos apuramentos dela decorrentes, quando a mesma "se mostre organizada segundo a lei comercial e fiscal" e não se verificassem "erros, inexactidões ou outros indícios fundados de que ela não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte" (art. 78.º do CPT).*

entendemos que esta norma coincide, efectivamente, com a classificação que FABO estabelece para presunção aparente ou espúria.

2.3. Ficção legal

Tanto a ficção legal como a presunção legal consistem em processos técnico-legislativos¹⁸⁰ que dão uma “*particular coloração ao raciocínio jurídico*”¹⁸¹, providenciando ao legislador certos artifícios normativos melhor habilitados a dar resposta a determinadas questões jurídicas¹⁸². Em particular, a ficção legal permite estender o alcance de uma norma¹⁸³, configura uma remissão encoberta, consistindo na “*equiparação* voluntária [de] algo que se sabe que é desigual”¹⁸⁴.

Trata-se de uma figura mais próxima das presunções *iure et de iure* do que das presunções *iuris tantum*, pois, à semelhança daquelas, não admitem prova em contrário. Por isso, será irrefutável, como as presunções *iure et de iure*.

Contudo, a ficção legal distingue-se¹⁸⁵ da presunção *iure et de iure* num pormenor fundamental¹⁸⁶, apesar de muito terem em comum¹⁸⁷. Enquanto que com a pre-

¹⁸⁰ Cfr. DELGADO-OCANDO, J. M., *La Fiction Juridique dans le Code Civil Vénézuélien avec quelques Références à la Législation Comparée*, coord. ou org. PERELMAN, CH. e FORIERS, P. *Les Présomptions et les Fictions en Droit*, Bruxelles: Établissements Émile Bruylant, 1974. pp. 72-78, quanto à “*técnica jurídica*”.

¹⁸¹ Cfr. FORIERS, P., *Présomptions et Fictions*, coord. ou ibidem p. 7.

¹⁸² Cfr. MACHADO, J. BAPTISTA, *Introdução...* p. 108. Cfr. também DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal...* pp. 597-606 e NAVARRINE, SUSANA CAMILA e ASOREY, RUBÉN O., *Presunciones y ficciones...* pp. 2-3.

¹⁸³ Cfr. FORIERS, P., *Présomptions et Fictions*, coord. ou *Les Présomptions...* p. 8.

¹⁸⁴ Cfr. LARENZ, KARL, *Metodologia da Ciência do Direito*, 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. pp. 366-370, que distingue ainda a ficção legal da ficção como meio de fundamentação da sentença. Acrescenta LARENZ que nem sempre o legislador utiliza a ficção legal como remissão. A ficção legal acaba por desempenhar uma função ora de remissão, ora de restrição, ora de aclaração, uma vez que o legislador a ela recorre quando podia recorrer a outras técnicas menos *extremas*. Cfr. também NAVARRINE, SUSANA CAMILA e ASOREY, RUBÉN O., *Presunciones y ficciones...* pp. 2-3.

Cfr. no mesmo sentido, MARQUES, J. DIAS, *Introdução...* pp. 171-175, que contrapõe as normas materiais, aquelas que “*contêm elas próprias, de forma imediata, a regulamentação da matéria a que respeitam*”, das normas remissivas, que, por contraposição, são aquelas em que se utiliza um processo indirecto, de remissão para outras normas materiais.

¹⁸⁵ Como nos dá conta RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* pp. 47-48, não é pacífico que sejam distintas a um nível fundamental, que as diferenças devam assumir relevância. Refere-nos, por exemplo, que os glosadores “*se referiram à presunção iures et de iure como magis dicitur fictio*”. Também que FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas...* pp. 214-215, defende que, à excepção da questão da diferente probabilidade, não existem razões suficientes e convincentes para distinguir ficção legal de presunção absoluta. Também NAVARRINE, SUSANA CAMILA e ASOREY, RUBÉN O., *Presunciones y ficciones...* pp. 4-6. Estes autores assinalam uma outra diferença de ordem processual, que se relaciona com a admissibilidade da confissão judicial quanto às presunções *iuris et de iure* e da sua inadmissibilidade quando toca às ficções legais (p. 9).

¹⁸⁶ Cfr. NAVARRINE, SUSANA CAMILA e ASOREY, RUBÉN O., *Presunciones y ficciones...* p. 8, que assinalam que “*dentro de la diferenciación prejurídica entre los conceptos de ficción y presunción figura aquella según la cual la presunción siempre se basa en un hecho conocido de existencia cierta para el que se dispone de certeza jurídica, del cual se deriva la existencia de un hecho desconocido cuya factibilidad es muy probable por la relación natural que existe entre ambos, mientras que en la ficción, sobre*

¹⁸⁷ Designadamente, defende HARET, FLORENCE CRONEMBERGER, *Presunções no Direito Tributário...* p. 30: ambas coincidem ao assumirem-se como “*noção substitutiva, originária de um juízo antecipado e provisório, criado por meio de um efeito de espelhamento e identificação entre uma coisa e outra, produto de uma interacção específica de significados heterogêneos*”. *la base de un hecho cierto, se otorga certeza jurídica a un hecho de existencia muy improbable o sencillamente falso*”.

sunção *iuris tantum* pretendemos assumir uma verdade como hipotética, tendo por referência e fundamento máximas de experiência e diferentes graus de razoável probabilidade da verificação do facto presumido, com a ficção assumimos, logo à partida, que é de todo improvável que o facto presumido se tenha verificado dessa forma, mas, entende o legislador, tornou-se necessário¹⁸⁸ positivar normativamente essa *presunção* de tal forma arbitrária e artificial¹⁸⁹, como a doutrina tradicional refere, que se deverá ter por inilidível¹⁹⁰. A ficção pode então ser entendida como uma *presunção*¹⁹¹ que desobedece a máximas de experiência, cuja correspondência com a realidade é uma mera coincidência¹⁹².

Assim, na pena de BAPTISTA MACHADO, na ficção legal o legislador “atribui a um facto as consequências jurídicas de outro”¹⁹³, ao passo que na *presunção iure et de iure* o legislador supõe, de modo irrefutável, que o facto presumido acompanha sempre o facto que serve de base à *presunção*”¹⁹⁴. Isto não significa, contudo, que não existam *presunções* que também produzam o mesmo efeito de extensão de efeitos e consequências jurídicas¹⁹⁵. Pelo que, no nosso entender, o critério distintivo é o da probabilidade, que na ficção se reconduz à indiferença em relação à realidade¹⁹⁶. Pode implicar uma falsidade, como também pode significar uma baixíssima probabilidade¹⁹⁷,

¹⁸⁸ Não é que seja sempre necessário, em rigor. LARENZ, KARL, *Metodologia...* pp. 368-369, exemplificando, dá-nos conta de situações em que o legislador acaba por utilizar a forma de ficção em certas normas sem que exista razão para tal. Por vezes apenas esclarece; por vezes percebe-se que poderia ter incluído o que dispõe na ficção, no que dispõe na norma para a qual remete, melhor definindo certo conceito. O que leva LARENZ a defender que a ficção legal acaba por desempenhar uma função ora de remissão, ora de restrição, ora de aclaração.

¹⁸⁹ Cfr. BRETHER DE LA GRESSAYE e LABORDE-LACOSTE *apud*. FORIERS, P., *Présomptions et Fictions*, coord. ou *Les Présomptions...* p. 17, “avec la fiction nous sommes en présence d’un procédé technique encore plus arbitraire et artificiel que les précédents. C’est le degré le plus élevé de l’artifice. La déformation propre à la technique atteint ainsi son point culminant. Alors que les présomptions, par exemple, se fondent sur l’ordre normal des choses, la fiction elle, contredit la vérité: elle en prend le contre-pied. C’est un mensonge: ce qui est faux est tenu por vrai en vue d’arriver à un certain résultat convenable”. No mesmo sentido, cfr. DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal...* pp. 604-605.

¹⁹⁰ Cfr. ITALIA, VITTORIO, *Le presunzioni legali*, p. 3: “La finzione è l’ammisione del tutto immaginaria di circostanze che si sanno non corrispondenti alla realtà al fine di applicare una data norma”.

¹⁹¹ Cfr. KRINGS, J. E., *Fictions et Présomptions an Droit Fiscal*, coord. ou org. PERELMAN, CH. e FORIERS, P. *Les Présomptions et les Fictions en Droit*, Bruxelles: Établissements Émile Bruylant, 1974. p. 166, que sublinha que “*présomption et fiction vont donc de pair*”.

¹⁹² Cfr. NAVARRINE, SUSANA CAMILA e ASOREY, RUBÉN O., *Presunciones y ficciones...* pp. 6-10.

¹⁹³ Identicamente, cfr. HENRI CAPITANT *apud*. FORIERS, P., *Présomptions et Fictions*, coord. ou *Les Présomptions...* p. 16, “la fiction [...] est un procédé de technique juridique consistant à supposer un fait ou une situation différente de la réalité pour en déduire des conséquences juridiques”.

¹⁹⁴ Cfr. MACHADO, J. BAPTISTA, *Introdução...* p. 112.

¹⁹⁵ Assim defende HARET, FLORENCE CRONEMBERGER, *Presunções no Direito Tributário...* p. 74, que chama a atenção para as situações em que “[uma] regra de direito substantivo[...], ao assum[ir] um facto – conhecido e presuntivo – pelo outro – desconhecido e presumido, [vem] atribuí[ir] consequências ou efeitos jurídicos deste [...] àquele [...], estendendo (e ampliando) os casos aptos a [serem] subsumi[dos] à previsão legal”.

¹⁹⁶ Neste sentido, cfr. *Ibidem*, p. 30, que nos fala da ficção como “um conceito logicamente independente da experiência”.

¹⁹⁷ Neste sentido, cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* pp. 50-51, MACHADO, J. BAPTISTA, *Introdução...* p. 112 e NAVARRINE, SUSANA CAMILA e ASOREY, RUBÉN O., *Presunciones y ficciones...* pp. 6-7.

mas o que podemos ter como assente é que a ficção admite como verdade o que de facto e *a priori* é inexacto¹⁹⁸.

SANTOS JUSTO é peremptório quando afirma que a *fictio iuris*, que é, embora, distinta da ficção legal, por não ser de emanção normativa, “*tem uma característica essencialmente alógica: fingir é violar, sempre, as regras da pura lógica*”¹⁹⁹. Devemos, porém, notar que, mesmo reconhecendo que “*a fictio é adversus veritatem*”, SANTOS JUSTO logo aponta que esta “*é, ao mesmo tempo, pro veritate [...] por tornar possível o advento e a consolidação de novas normas jurídicas, inspiradas em novos e actuais valores ético-jurídicos: veicula a nova realidade*”²⁰⁰. Pretende-se, por outro lado, que a ficção legal seja não um mecanismo de inovação mas de consolidação, pelo que a utilização da ficção legal como técnica de inovação, ainda que continue a ter subjacentes preocupações de justiça, arrisca seriamente a potenciar situações de injustiça, por consubstanciar uma irredutível afirmação de uma verdade que se sabe ser falsa. Arrisca, afinal, contrariar o seu propósito, ao não admitir a ponderação da justiça do caso concreto.

Na também peremptória expressão de FORIERS, através do recurso à ficção legal, o legislador passa da verdade hipotética, que positiva com a presunção legal, à consagração legal do erro manifesto e voluntário adoptado como verdade jurídica²⁰¹. Significa isto que as ficções não pertencem ao domínio da prova, não colocando um problema de ónus de prova, antes se perfilam como uma norma de extensão, pois, dito de uma forma menos impressiva, tratam de efectuar uma “*assimilação fictícia de realidades factuais diferentes, para efeito de as sujeitar ao mesmo regime jurídico*”²⁰².

¹⁹⁸ Cfr. KRINGS, J. E., *Fictions et Présomptions an Droit Fiscal*, coord. ou *Les Présomptions...* pp. 164-165. No mesmo sentido, cfr. DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal...* pp. 604-605.

¹⁹⁹ Cfr. JUSTO, ANTÓNIO DOS SANTOS, A «*Fictio iuris*»... p. 37.

²⁰⁰ Cfr. *Ibidemp.* 64.

²⁰¹ Cfr. FORIERS, P., *Présomptions et Fictions*, coord. ou *Les Présomptions...* pp. 7-8, “*De la présomption qui peut être exacte mais ne l'est pas forcément, tant s'en faut, à la fiction qui est certainement la légitimation du faux, nous passons de la vérité hypothétique à l'erreur manifeste et qui plus est au traitement de l'erreur volontaire comme source de vérité juridique*”.

²⁰² Cfr. MACHADO, J. BAPTISTA, *Introdução...* p. 108.

Desinteressam-se da verdade ou sequer de uma aproximação à verdade – “*a fictio [iuris] é adversus veritatem*”²⁰³ –, não lhe devendo qualquer espécie de lealdade²⁰⁴.

Na perspectiva de DELGADO-OCANDO, o legislador recorre à ficção como método de “*assimilação*” (e não de analogia legal) e “*igualização*”²⁰⁵ de situações que sabe que são distintas²⁰⁶, através de uma “*operação intelectual derivada*” que se revela necessária por razões de natureza pragmática, para satisfazer objectivos concretos de que o ordenamento jurídico carece²⁰⁷.

Podem ser oferecidos vários exemplos de ficções legalmente previstas no ordenamento jurídico português para ilustrarmos o que acabou de ser referido:

- i) O conceito de indeferimento tácito previsto no art. 109.º do CPA e demais normas de similar intuito²⁰⁸;
- ii) No âmbito dos impostos periódicos, ficciona-se que o facto tributário ocorreu com o termo do ano, começando a contar-se, a partir do dia seguinte, os prazos de caducidade e de prescrição²⁰⁹, nos termos do art. 45.º, n.º 4 e 48.º, n.º 1 da LGT²¹⁰;

²⁰³ Cfr. JUSTO, ANTÓNIO DOS SANTOS, A «*Fictio iuris*»... p. 64, que defende que “*a fictio é adversus veritatem (iuris civilis) por contrariar a realidade jurídica civil, permitindo que o ius civile se aplique a uma realidade jurídica diferente da prevista nas suas actiones*”.

²⁰⁴ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva*... pp. 48-49, que menciona que a ficção “*nasce de uma falsidade ou de algo irreal, desligado da ordem natural das coisas*”. No mesmo sentido, BRETHER DE LA GRESSAYE e LABORDE-LACOSTE *apud*. FORIERS, P., *Présomptions et Fictions*, coord. ou *Les Présomptions*... p. 17, “*avec la fiction nous sommes en présence d’un procédé technique encore plus arbitraire et artificiel que les précédents. C’est le degré le plus élevé de l’artifice*”.

²⁰⁵ Cfr. DELGADO-OCANDO, J. M., *La Fiction Juridique dans le Code Civil Vénézuélien avec quelques Références à la Législation Comparée*, coord. ou *ibidem* pp. 78-82.

²⁰⁶ Cfr. *ibidem*, pp. 82-84.

²⁰⁷ Cfr. *ibidem*, pp. 85-89.

²⁰⁸ Cfr. AcTCAS de 07/11/2002, proc. n.º 10648/01: “[...] o indeferimento tácito não é um acto administrativo mas antes uma ficção legal cuja única função é permitir ao administrado o uso facultativo do recurso contencioso na falta de resolução expressa sobre a sua pretensão [...]”. No mesmo sentido, cfr. AcSTA de 12/01/2006, proc. n.º 0374/04: “*A presunção de indeferimento, face ao silêncio da Administração, é uma mera ficção legal para protecção do administrado, com finalidades exclusivamente adjectivas*”.

²⁰⁹ Sobre o assunto da prescrição, caducidade e contagem de prazos, cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária - Notas práticas*, 2ª ed. Lisboa: Áreas Editora, 2010. pp. 44-49.

²¹⁰ Isto seria, em princípio e em condições normais, absolutamente irrelevante e inócuo. Excepto quando há uma alteração legislativa e o Tribunal Constitucional admite a retroactividade da lei, como ocorreu com o AcTC n.º 399/10, de 27/10/2010, que versava sobre a introdução, a meio do ano, de um novo escalão de topo do IRS. A motivação para a decisão de conformidade com a Constituição residuiu, fundamentalmente, no entendimento de que não “*exist[e] uma expectativa[, de confiança e segurança jurídica,] constitucionalmente tutelada*” de que o legislador fará todas as alterações fiscais “*no logo no dia 1 de Janeiro de cada ano*”.

O momento da prática do facto tributário é relevante e faz parte da incidência do imposto. Ainda que não se considere que existe retroactividade, como não considerou o Tribunal Constitucional, haverá, pelo menos, retrospectividade, pelo que cremos que sempre seria admitir que o momento da prática do facto tributário é ficcionado e, consequentemente, haveria lugar à ilusão desse factor, *a posteriori* ou até no decurso do ano, lançando mão do procedimento especialmente previsto no art. 64.º do CPPT, que tem efeitos futuros, assim adequando a tributação aos dois períodos distintos. Em todo o caso, voltaremos a este assunto, com maior destaque e em momento mais apropriado.

- iii) O art. 2.º, n.º 4 do CIMI que estabelece que *“cada fracção autónoma, no regime de propriedade horizontal, é havida como constituindo um prédio”*, assim remetendo-as para o seu n.º 1;
- iv) O art. 111.º, n.º 3 do Código da Estrada que determina que, *“para efeitos de circulação, o conjunto de veículos é equiparado a veículo único”*;
- v) O art. 4.º, n.ºs 2 e 3 do CIVA, que pretende alargar o conceito de prestação de serviço onerosa para situações de natureza distinta.
- vi) Também o art. 53.º, n.º 4 do CIRC (que veio a ser revogado pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, tendo vigorado brevemente como art. 58.º, após a republicação operada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07), que, no âmbito do regime simplificado, fixa um valor de rendimento obtido mínimo.

Na concepção de FORIERS deve ser feita uma subclassificação de ficções legais em ficções terminológicas (*terminologiques*) e ficções normativas (*normatives*)²¹¹.

As ficções terminológicas²¹² correspondem a uma ideia de simplificação, unificação e de afectação a um mesmo fim que se torna possível através da coincidência de tratamento jurídico. Ou seja, aproximam-se da noção de ficção legal, que apresentámos *supra*, enquanto norma de remissão através da qual o legislador qualifica certas situações de uma forma contrária à que a realidade sugere.

Por outro lado, FORIERS entende certo tipo de ficções como normativas²¹³, pois, diferentemente, visam compatibilizar certo instituto jurídico com um determinado regime jurídico. Para as exemplificar, recorre a um exemplo de direito civil francês que encontra correspondência no ordenamento jurídico português no art. 1439.º e 1451.º do CC. Através destes artigos, o legislador dispõe que o *“usufruto é o direito de gozar temporária e plenamente uma coisa ou direito alheio, sem alterar a sua forma ou substância”*; entendendo, porém, que as coisas consumíveis devem poder ser objecto de

²¹¹ Cfr. FORIERS, P., *Présomptions et Fictions*, coord. ou *Les Présomptions...* pp. 17-20. Para além destas, este autor aponta ainda mais duas possíveis subclassificações para a ficção legal, que nos parecem de menor relevância para este trabalho, porém, fica a nota: as ficções resultantes de lei interpretativa e a ficção jurisprudencial (pp. 20-25).

²¹² Cfr. *Ibidem*, pp. 17-19.

²¹³ Cfr. *Ibidem*, pp. 19-20.

usufruto, apercebe-se que é necessário plasmar uma meta-regra (*métarègle*)²¹⁴ que compatibilize a própria natureza consumível dessas coisas, com um regime jurídico que exige que não se altere a forma ou substância dessas mesmas coisas, assim exigindo que estas sejam restituídas de acordo com o seu valor ou por outras coisas consumíveis do mesmo género, qualidade e quantidade.

Conforme referimos, as ficções que FORIERS classifica como terminológicas correspondem à noção de ficção legal que nos interessa destacar como figura próxima da presunção, em particular da presunção *iuris et de iure*. Com efeito, aquelas são as características das ficções legais e não temos dúvidas quanto à sua diferente natureza em relação às presunções em sentido estrito, em função do diferente grau de probabilidade e do desinteresse quase absoluto pela realidade (ainda que possa existir algum nexo). Pelo que acompanhamos, parcialmente, SÉRGIO RIBEIRO, quando defende que “*a distinção entre as duas figuras [...] não é irrelevante*”. Contudo – e é aqui que discordamos, pois este autor dá, especificamente, este exemplo para enfatizar a relevância da distinção²¹⁵ –, iremos defender, oportunamente, que duvidamos que as ficções consagradas em normas de incidência tributária, ou pelo menos algumas delas, não possam ser ilididas nos termos do art. 73.º da LGT²¹⁶.

Aquele entendimento parece ir, apenas em parte, ao encontro do entendimento defendido por CASALTA NABAIS, proferido antes da entrada em vigor da LGT, sublinhe-se, segundo o qual as ficções legais serão admissíveis no direito tributário e distinguem-se das presunções *iuris et de iure* por configurarem “*situações em que nos deparamos com a assunção de regras de experiência comum como regras de tributação, verificando-se assim a construção de normas jurídicas (ou de tipos legais) com o (eventual) recurso a ficções legais*”²¹⁷, justificando-as com o sacrifício necessário do princípio da tributação segundo a capacidade contributiva por razões pragmáticas. Entende que, enquanto que nas presunções se há-de admitir a prova em contrário, as ficções devem

²¹⁴ Uma meta-regra pode ser definida como uma norma que descreve como outras normas deverão funcionar, ser utilizadas ou interpretadas.

²¹⁵ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* pp. 50-51.

²¹⁶ No sentido, aliás, de alguma jurisprudência que se vem formando, designadamente, AcSTA de 04/11/2009, proc. n.º 0553/09.

²¹⁷ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra: Almedina, 1998a. pp. 500-502.

“contentar-se com uma válvula de segurança relativamente aqueles casos que, por atingirem tais níveis ou rigores de iniquidade, não podem deixar de permitir o afastamento das referidas regras de experiência”; assim reduzindo a possibilidade de ilusão às “situações de intolerável iniquidade”²¹⁸.

Este entendimento de CASALTA NABAIS parece-nos pressupor que as ficções legais são sempre bem concebidas e utilizadas. É que, como assinala SANTOS JUSTO, se a *fictio iuris* (instrumento jurídico não normativo) permitia a inovação e a adaptação a novas realidades jurídicas (assim sendo flexíveis e mutáveis), a *fictio legales*, aqui seguindo SEBASTIÃO CRUZ, não era utilizada para inovar, antes servia como “‘confirmação e defesa dessa veneranda ‘tradição de uma comprovada moralidade’ contra os maus usos novos’, afirmando respeito pelos mores maiorum e pelas «velhas leis tidas como inderrogáveis”²¹⁹.

É sabido que o legislador tributário está constantemente a inovar, em reacção a novos fenómenos económicos. Parece-nos que o órgão que produz as leis fiscais, fazendo prevalecer necessidades de praticabilidade, arrisca confundir as suas responsabilidades enquanto órgão com poderes legislativos com as necessidades e dificuldades do órgão executivo que administra essas mesmas leis. As *fictio iuris* não eram lei, antes uma faculdade de natureza integrativa do antigo pretor, encarregue de administrar a justiça, e, não representando uma probabilidade, antes uma inequívoca falsidade, não deixavam de ser mutáveis, pois eram postas em prática ao serviço e em função de valores ponderosos do *ius civile*²²⁰. A praticabilidade da lei não era o fim último. Já as *fictio legales* não eram positivadas como inovação²²¹, como fizemos referência no parágrafo precedente. Compreendemos as necessidades de praticabilidade da lei, mas a ficção legal, enquanto técnica através da qual, perante um facto, se reputa, alogicamente, um outro que se sabe ser falso, não é e não poder ser, pela sua irredutibilidade, uma técnica de inovação legal em direito tributário. Não se pode, parece-nos evidente, pretender tributar uma capacidade contributiva *irreal*. Como ainda veremos melhor,

²¹⁸ Cfr. *Ibidem*, pp. 500-502.

²¹⁹ Cfr. JUSTO, ANTÓNIO DOS SANTOS, A «*Fictio iuris*»... pp. 230-235 (p. 234).

²²⁰ Cfr. *Ibidem*, pp. 25-41 e 538-542.

²²¹ Cfr. *Ibidem*, pp. 538-542.

tal não significa o repúdio absoluto do recurso a tal técnica, antes o reconhecimento da necessidade de admissão de prova em contrário, de permitir a entrada da verdade nessas situações, assim não admitindo, sob pena de desproporcionalidade da medida, uma técnica legislativa que sacrifique o conhecimento da verdade em nome da praticabilidade.

Acresce apontar que, àquele entendimento de CASALTA NABAIS opõe-se PAULA DOURADO²²², que sublinha que tanto presunções como ficções configuram “*técnicas que exprimem tipos*”, assim repudiando o afastamento da ideia de probabilidade das presunções absolutas, bem como o entendimento de que as ficções legais traduzem regras de experiência comum. Acrescenta, auxiliando-se das palavras de OSTERLOH, que “*o método tipificante é um “operar com ficções e presunções da situação da vida”, as quais “esclarecem a situação da vida típica”*”²²³.

Com efeito, podemos desde já indicar uma das situações em que será de admitir a ilisão de uma ficção (ou encarar uma ficção como uma presunção *iuris tantum*, no sentido de admitir a entrada da verdade), para a qual LEITE DE CAMPOS, SILVA RODRIGUES E LOPES DE SOUSA²²⁴, bem como alguma jurisprudência²²⁵ já nos vêm alertando: o art. 58.º, n.º 4 do CIRC (entretanto revogado), que concerne ao regime simplificado, fcciona um valor mínimo de rendimento. Consideram aqueles autores que esta ficção assume os contornos substanciais de uma presunção *iuris tantum* implícita, cuja inadmissibilidade de ilisão choca com o princípio da igualdade, pois, no limite, leva a “*que se queiram tributar rendimentos inexistentes*”: “*as ficções de valores de matéria tributável foram introduzidas na lei no pressuposto de que correspondem à realidade os valores determinados por via de presunção*”; mas não podem ser tidas por irredutíveis: mais defendem que deve ser “*admissível ilidir as presunções implícitas porque o que se pretende «sempre» é tributar rendimentos reais e não inexistentes e é por esta razão, de se querer «sempre» tributar valores reais, que o art. 73.º permite «sempre» ilidir presunções*”.

²²² Cfr. DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal...* p. 615.

²²³ Cfr. *Ibidem*, pp. 615-616

²²⁴ Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *CPPT - Anotado e Comentado...* Vol. I, pp. 589-591 e CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, p. 652.

²²⁵ Cfr. AcSTA de 17/11/2010, proc. n.º 609/10, de 02/03/2011, proc. n.º 1039/10, de 05/07/2012, proc. n.º 0474/11, entre outros.

A iniquidade de que nos falava CASALTA NABAIS, voltamos a frisar, antes da entrada em vigor da LGT, será absoluta se o rendimento for zero, mas, à luz do presente art. 73.º da LGT, não vislumbramos razão para negar a possibilidade de ilisão se o rendimento for inferior àquele limite em um euro que seja ou, por conseguinte, qualquer valor intermédio.

Neste sentido, defendendo o entendimento de que deve ser admitido a ilisão, nos termos do art. 73.º da LGT, de certas ficções, LOPES DE SOUSA, em anotação ao art. 64.º do CPPT, afirma que, *“o âmbito do procedimento previsto no art. 64.º do CPPT deverá ser entendido em conformidade, abrangendo a possibilidade de ilisão de presunções e ficções utilizadas em normas de determinação da matéria colectável, pois este procedimento destina-se a assegurar aos contribuintes a possibilidade prática de exercerem o direito que lhes é reconhecido pelo art. 73.º da LGT”*²²⁶.

Por outro lado, à primeira vista, pode dizer-se que uma ficção legal, como a que determina que se devem ter como residentes diplomatas, para efeitos de tributação, de facto não residentes, apesar da irreabilidade da situação, não é *“ilidível”*. Porém, se atentarmos à *ratio* de normas dessa natureza, constatamos que visam assegurar que a capacidade contributiva, que de facto existirá, não deixa de ser tributada pelo alheamento de todos os Estados. As ficções legais visam, pois, responder a problemas de (in)justiça. Mas não nos parece que se poderá dizer que estas ficções legais são irreduzíveis. Nesse quadro surgem normas e convenções de dupla tributação, com o intuito de não tributar duplamente a mesma capacidade contributiva. Não é, então, em relação à irreabilidade da residência que se admite prova em contrário, mas antes quanto à eventual irreabilidade da capacidade contributiva que, por esse meio, se pretende tributar.

A tónica coloca-se, por imperativos constitucionais, no princípio da igualdade tributária ou da tributação segundo a capacidade contributiva. É a eventual irreabilidade da capacidade contributiva que importa ressaltar. Nesse sentido, não é a falsidade da consideração como residente que releva, mas antes a eventual injustiça, decorrente de

²²⁶ Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *CPPT - Anotado e Comentado...* Vol. I, pp. 586-587.

uma tributação de uma capacidade contributiva já tributada ou inexistente, que importa atacar, sendo que, nessas situações tão especiais, tanto o legislador como o Estado, no âmbito internacional, procuram prever cláusulas de salvaguarda.

*

Deve ainda ser assinalada a diferença entre ficção legal, presunção *iuris et de iure* e a definição legal: esta é, tal como no direito civil, uma técnica muito utilizada pelo legislador tributário, no seu esforço de tipificação. Geralmente, caracterizam-se por afirmações objectivas do tipo “x é y”. Segundo a lição de BAPTISTA MACHADO, as definições legais *“representam verdadeiras disposições com valor prescritivo [...]. Mesmo que incompleta ou imperfeita, a definição do legislador não é como uma simples noção provisória e revisível de uma realidade que se pretende categorizar: ela compreende sempre uma vontade ou intenção normativa, uma decisão [...]”*²²⁷.

Convém advertir, porém, que o legislador utiliza por vezes outras técnicas de forma inadequada, não representando estas mais do que uma definição legal. O exemplo que LARENZ nos oferece²²⁸ é ilustrativo: o legislador, ao estabelecer no § 92, parágrafo 1 do BGB uma definição de coisa consumível poderia ter logo considerado tudo o que entende como tal na mesma norma. Pelo que, conclui LARENZ, *“não se vê qualquer razão para que as coisas mencionadas no parágrafo um devam considerar-se [prestação de serviço] per definitionem e as mencionadas no parágrafo dois o sejam só em virtude de uma ficção”*.

Em relação ao direito tributário, parece-nos que o legislador como que antecipa e avisa, logo no art. 11.º, n.º 2 da LGT²²⁹, que vai necessitar de recorrer inúmeras vezes à ficção legal e à (re)definição legal. Afinal, o direito tributário visa realidades absolutamente díspares umas das outras que são reguladas por diferentes ramos do direito, mais ou menos autónomos, como nos lembra KRINGS²³⁰. No mesmo sentido, em parte alicerçando-se no entendimento deste autor, PAULA DOURADO sublinha que, em certa

²²⁷ Cfr. MACHADO, J. BAPTISTA, *Introdução...* pp. 110-111.

²²⁸ Cfr. LARENZ, KARL, *Metodologia...* pp. 368-369.

²²⁹ *“Sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer directamente da lei”*.

²³⁰ Cfr. KRINGS, J. E., *Fictions et Présomptions an Droit Fiscal*, coord. ou *Les Présomptions...* pp. 162-163.

medida, o direito tributário é um direito de sobreposição²³¹. Na sintética observação de LEITE DE CAMPOS, SILVA RODRIGUES e LOPES DE SOUSA, este número consagra a “*independência qualificadora do direito tributário*”²³². Ao fixar tipos²³³, o legislador acaba muitas vezes por ficcionar realidades, como, designadamente, no art. 3.º, n.º 4 do CIRC, no qual o tipo, de natureza empírica²³⁴, fica em aberto²³⁵; tendo o legislador a possibilidade de optar por tipos de outra natureza, nomeadamente normativa²³⁶, não empírica, como é o caso da identidade subjacente à proibição da discriminação entre filiais e sucursais²³⁷. Afirmo, contudo, PAULA DOURADO, que o recurso à ficção e à presunção por parte do legislador relaciona-se, normalmente, com “*preocupações de justiça e equidade*”²³⁸.

O que pretendemos frisar é que é necessário ver para além da técnica legislativa que é eventualmente usada pelo legislador. Dentro do caldeirão da ficção legal cabem situações consideravelmente distintas umas das outras, assim caoticamente consideradas pela doutrina, quando nem todas constituem, efectivamente, uma ficção legal, como alerta SANTOS JUSTO²³⁹. Neste âmbito, importa averiguar se a ficção legal

²³¹ Cfr. DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal*... pp. 617-618.

²³² Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, p.120-121.

²³³ Cfr. DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal*... pp. 539-540. Esta autora, assinalando que existe consenso sobre quase todas as características do tipo, tal como é enunciado por ENGLISH, convoca o seu ensinamento, que o apresenta como “um termo médio entre o individual e o abstracto”, e mais concreto que o conceito geral e abstracto, “relação de coordenação e especificação”, não inventado mas encontrado na (a partir da) realidade, com vocação para o total, para a “unidade cheia de sentido”, embora tenha por conteúdo as estruturas individuais, características que favorecem a sua utilização pelo Direito, em muitas situações dificilmente apreensíveis pelas notas limitadas do conceito”. Nesta dissertação, não nos interessa aprofundar esta temática, pelo que fica a mera referência para eventuais aprofundamentos: *ibidem*, pp. 535-570; LARENZ, KARL, *Metodologia*... pp. 650-673 e VASCONCELOS, PEDRO PAIS DE, *Contratos Atípicos*, Coimbra: Almedina, 2002. pp. 26 e ss.

²³⁴ Cfr. LARENZ, KARL, *Metodologia*... pp. 660-664.

²³⁵ Cfr. DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal*... pp. 552-553. Este artigo configura uma concretização do primeiro tipo, previsto no n.º 1, mas contém também ele um tipo legal, indeterminado, através da expressão “carácter empresarial”; diz-nos esta autora que “cumpra ao intérprete decidir se a actividade de ensino de uma língua estrangeira realizada no quadro de um acordo cultural corresponde ou não ao tipo “empresa”, comparando-a com outras actividades empresariais [] e, tratando-se de operações empresariais, se elas são principais ou acessórias”.

²³⁶ Cfr. LARENZ, KARL, *Metodologia*... pp. 660-664.

²³⁷ Cfr. DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal*... pp. 552-553. Este artigo configura uma concretização do primeiro tipo, previsto no n.º 1, mas contém também ele um tipo legal, indeterminado, através da expressão “carácter empresarial”; diz-nos esta autora que “cumpra ao intérprete decidir se a actividade de ensino de uma língua estrangeira realizada no quadro de um acordo cultural corresponde ou não ao tipo “empresa”, comparando-a com outras actividades empresariais [] e, tratando-se de operações empresariais, se elas são principais ou acessórias”.

²³⁸ Cfr. *Ibidem*, p. 617.

²³⁹ Cfr. JUSTO, ANTÓNIO DOS SANTOS, *A «Fictio iuris»*... pp. 40-41, que afirma, neste sentido: “Efectivamente, não têm faltado definições e tentativas para caracterizar a fictio iuris; mas, por excesso ou por defeito, um caos apoderou-se da doutrina que ora identifica a fictio com algumas figuras afins – como a simulatio e a praesumptio –; ora vê fictions em simples hipóteses que visam, tão-só, esclarecer certas posições jurisprudenciais; ora confunde a fictio com a integração por analogia; ora restringe excessivamente o seu alcance, recusando à jurisprudência a faculdade de criar e impor fictions. Quanto a nós, tendo presente as características assinaladas, a fictio iuris é um expediente técnico-jurídico através do qual o pretor, com fundamento na sua iurisdictio ou em cumprimento de uma disposição legal ou jurisprudencial, ordena ao iudex que repute existente (ou inexistente) uma qualidade (jurídica) ou um facto jurídico realmente não existente (ou existente) para que uma determinada relação jurídica beneficie da protecção outorgada pelo ius civile”.

contém ou não contém uma presunção, explícita ou implícita; ou se a ficção se traduz em mera definição legal, em mera extensão, ou em algo que fuja aquele sentido inicial.

2.4. Costume jurídico e usos

A questão do costume jurídico e dos usos²⁴⁰ contende com as fontes de direito. O sistema jurídico é um sistema fechado, no qual a realidade juridicamente relevante é a interna²⁴¹ mais ainda no direito tributário em que vigora um princípio da legalidade e de tipicidade fechada: *numerus clausus* e *nullum tributum sine lege*²⁴²⁻²⁴³. Uma normatividade declarada, se quisermos, por oposição a uma normatividade “*puramente operacional ou executiva*” que “*surge espontaneamente no meio social*”²⁴⁴. No entendimento de DIAS MARQUES, o costume torna-se norma jurídica consuetudinária quando se conjugam duas realidades sociológicas distintas: a prática uniforme dos actos considerados (*corpus*) e a convicção generalizada da sua obrigatoriedade jurídica (*animus*), que deve ser distinguida da mera obrigatoriedade social, entendida como aquela em que não existe consciência da coercibilidade dessa obrigação²⁴⁵. A esta última ideia correspondem os usos, nos quais só é detectável o *corpus*²⁴⁶. De outro modo, na expressão de GILISSEN: “*nem todos os usos são costumes, mas todo o costume é, antes de mais, um uso*”²⁴⁷.

A lei tributária nada dispõe, especificamente, quanto ao costume ou usos, sendo de aplicar subsidiariamente o Código Civil, nos termos do art. 2.º, al. d) da LGT. No ordenamento civil o costume jurídico é excluído enquanto fonte imediata de direito e

²⁴⁰ Cfr. LIMA, PIRES DE e VARELA, ANTUNES, *Noções Fundamentais...* Vol. I, pp. 117-122.

²⁴¹ Cfr. HARET, FLORENCE CRONENBERGER, *Presunções no Direito Tributário...* p. 224.

²⁴² Cfr. XAVIER, ALBERTO, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, Lisboa: Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1981. pp. 118-128.

²⁴³ Cfr. GOMES, NUNO DE SÁ, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, 8ª ed. Lisboa: Rei dos Livros, 1999. pp. 235-240, que, embora sublinhando que é “*uniforme a doutrina que nega, no direito tributário, qualquer função normativa ao direito consuetudinário, em face do princípio da legalidade [...]*”, porém, dá conta que há autores, “*como MANUEL PIRES e [...] AMORIM PEREIRA, [que] não reconhecem valor ao costume em direito tributário mas vêm [...] por outro lado, e contraditoriamente, a reconhecer o costume constitucional de votação orçamental anual das receitas e despesas. Ou, como [...] SOARES MARTINEZ, vêm a atribuir eficácia vinculativa ao costume constitucional que proíbe o confisco*”.

²⁴⁴ Cfr. MARQUES, J. DIAS, *Introdução...* p. 88.

²⁴⁵ Cfr. *Ibidem*, pp. 88-91. No mesmo sentido, cfr. MACHADO, J. BAPTISTA, *Introdução...* p. 161, JUSTO, ANTÓNIO DOS SANTOS, *Introdução ao Estudo do Direito*, 4ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2009. pp. 211-213 e LIMA, PIRES DE e VARELA, ANTUNES, *Noções Fundamentais...* Vol. I, p. 120 e, sobre a coercibilidade como elemento típico do direito, pp. 22-24 desta última obra.

²⁴⁶ Cfr. JUSTO, ANTÓNIO DOS SANTOS, *Introdução...* pp. 221-222.

²⁴⁷ Cfr. GILISSEN, JOHN, *Introdução Histórica ao Direito*, 4ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003. p. 251. É elucidoativo o exemplo que oferece: “*Assim a moda, a maneira de se vestir, é um uso, mas este uso não é obrigatório; pelo contrário, vestir-se é uma obrigação sancionada*”.

como referência para integração de lacunas, sendo dada relevância jurídica aos usos apenas quando a lei para eles remeta, como fonte mediata de direito²⁴⁸ (art. 1.º, 3.º, n.º 1 e 10.º do CC), constituindo, assim, um elemento integrador da lei, um instrumento legal de auxílio à valoração da realidade.

A propósito do costume, SOARES MARTÍNEZ vem sufragar o entendimento de que o princípio da legalidade leva ao afastamento do costume em matéria de incidência fiscal, mas já não necessariamente em aspectos como o lançamento, liquidação ou cobrança, apesar de considerar que estes aspectos dificilmente se poderão conformar com a disciplina de normas consuetudinárias²⁴⁹.

Por sua vez, CASALTA NABAIS manifesta-se veemente contra a limitação plasmada pelo legislador ordinário no art. 3.º, n.º 1 do CC, de apenas se aceitar o costume como fonte de direito quando a lei para ele remeta. Considera-a uma *“expressão dum estatismo e dum positivismo jurídico inaceitáveis”, “constitucionalmente ilegítima”,* por esta não delegar no legislador ordinário, de forma alguma, a incumbência de elaborar uma lista de fontes, dando até como exemplo o AcTC n.º 57/95 de 16/02/1995, que legitimou a derrama municipal reconhecendo um costume constitucional²⁵⁰. Apesar dessas considerações, acompanha a posição de SOARES MARTÍNEZ, defendendo que o costume não pode recair sobre elementos essenciais dos impostos, mas já revela abertura no que concerne à admissão do costume quanto a outros aspectos do direito tributário.

No ordenamento espanhol, onde a respectiva lei civil admite o costume como fonte, defendem QUERALT, SERRANO e BLANCO²⁵¹ que o princípio da legalidade, tanto na aceção da reserva de lei formal e material, como na aceção de prevalência de lei, que vincula a Administração Tributária, configura um *“obstáculo intransponível”* para a admissão do costume jurídico, tido independentemente, sem qualquer suporte legal, no sistema fiscal. Mas, por outro lado, já o admitem no caso de o costume jurídico ter

²⁴⁸ Cfr. MACHADO, J. BAPTISTA, *Introdução...* p. 161.

²⁴⁹ Cfr. MARTÍNEZ, SOARES, *Direito Fiscal*, 7ª ed. Coimbra: Almedina, 1993. pp. 112-113.

²⁵⁰ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2010a. p. 193.

²⁵¹ Cfr. QUERALT, JUAN MARTÍN; SERRANO, CARMELO LOZANO e BLANCO, FRANCISCO POVEDA, *Derecho Tributario*, Cizur Menor: Aranzadi, 2006. pp. 90-91.

uma referência legal, em termos semelhantes ao que admite o nosso art. 3.º, n.º 1 do CC.

Não cremos que o princípio da legalidade e tipicidade fechada exclua absolutamente a possibilidade remissão para os usos no direito tributário. Esses princípios visam dar uma garantia acrescida de previsibilidade, segurança e confiança jurídica ao ordenamento tributário. Com efeito, em considerações sobre o direito civil, PIRES DE LIMA e ANTUNES VARELA defendem que o costume tem o severo inconveniente de ser impreciso quanto ao seu conteúdo, de ter uma natureza local e de não ser muitas vezes possível aferir da sua consistência temporal²⁵². Os usos ainda são mais frágeis, na medida em que dispensam a constância temporal, intermitente, bastando-se com a continuidade de agir²⁵³. No âmbito do direito tributário, CASALTA NABAIS expressa um alerta acrescido dado o *“carácter extremamente dinâmico, senão mesmo agitado deste ramo do direito”*, considerando como remota a possibilidade de aqui se poderem *“verifica[r] os elementos constitutivos²⁵⁴ das normas consuetudinárias”²⁵⁵*.

Com efeito, a serem de admitir normas tributárias que remetam para os usos, por uma questão de praticabilidade, dada a sua inconstância, parece-nos que será de admitir a possibilidade da entrada da verdade. Podendo derivar desse tipo de norma uma capacidade contributiva presumida, parece-nos, então, que será de admitir a ilusão dessa presunção ao abrigo do art. 73.º da LGT.

Não obstante, embora raras, existem normas tributárias que remetem para os usos, como nos dá conta CASALTA NABAIS²⁵⁶:

- i) *“O art. 59.º do EBF relativo à isenção em IRC das comunidades cívicas titulares dos baldios, a qual está dependente de os rendimentos destas serem afectos, de acordo com os planos de utilização aprovados em conformidade com os*

²⁵² Cfr. LIMA, PIRES DE e VARELA, ANTUNES, *Noções Fundamentais...* Vol. I, pp. 118-119; no mesmo sentido, cfr. GILISSEN, JOHN, *Introdução Histórica...* p. 254.

²⁵³ Cfr. GILISSEN, JOHN, *Introdução Histórica...* p. 251.

²⁵⁴ Cfr. LIMA, PIRES DE e VARELA, ANTUNES, *Noções Fundamentais...* Vol. I, pp. 119-122.

²⁵⁵ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, p. 194.

²⁵⁶ Cfr. *Ibidem*, pp. 193-194.

usos ou costumes locais ou com as deliberações dos órgãos competentes dos compartes, a determinados destinos ou fins”;

- ii) *“A al. d) do n.º 5 do art. 1.º do CIS [que] exclui da incidência deste imposto as transmissões gratuitas constituídas por donativos conforme aos usos sociais de bens ou valores até ao montante de € 500”.*

Capítulo II: As presunções no trilho da verdade

Tomando, particularmente, em consideração as afirmações precedentes em relação às figuras da presunção *iuris tantum*, *iuris et de iure* e da ficção legal, iremos indagar, neste capítulo, quanto à valoração da realidade que a presunção encerra²⁵⁷, nomeadamente através da delimitação dos conceitos de certeza, verosimilhança, probabilidade, verdade e tomar como verdade²⁵⁸. Como realçam SUCAR²⁵⁹ e PIRES DE SOUSA²⁶⁰, a distinção entre estes conceitos é pertinente em função dos frequentes equívocos que se geram em seu torno e duma ideia de verdade²⁶¹.

No contexto desta dissertação, esta abordagem justifica-se pela necessidade de demonstrar as diferentes aproximações à verdade que decorrem das diferentes técnicas jurídicas a que o legislador recorre, nomeadamente a presunção *iuris tantum*, presunção *iuris et de iure* e ficção legal. A exigência de que “*as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário*”, com destaque para o vocábulo “*sempre*”, patente no art. 73.º da LGT, enfatiza a particular relevância da verdade no direito tributário, através da exigência da tributação segundo a capacidade contributiva, pelo que importa evidenciar quando, segundo as tradicionais distinções, uma técnica legislativa permite atingir uma verdade hipotética ou uma verdade apriorística. A técnica legislativa poderá encontrar uma justificação ao nível da eficiência e da praticabilidade, mas a praticabilidade não poderá implicar a recusa limitar da prova em contrário. Tal recusa consubstancia o repúdio apriorístico da ponderação da justiça do caso concreto.

²⁵⁷ Preocupação também partilhada, no âmbito tributário, por HARET, FLORENCE CRONEMBERGER, *Presunções no Direito Tributário...* pp. 395-398.

²⁵⁸ Não pretendemos, contudo, aprofundar em demasia estes conceitos, pois tal implicaria mergulhar profundamente na filosofia e em especial na filosofia do direito, o que extravasa manifestamente o âmbito desta dissertação. O debate em torno destas questões é complexo, imenso e secular. Para uma ampla e detalhada abordagem destas questões, cfr. SUCAR, GERMÁN, *Concepciones del Derecho y de la Verdad Jurídica*, Madrid: Marcial Pons, 2008. e KIRKHAM, RICHARD L., *Theories of Truth: a critical introduction*, Cambridge: MIT Press, 1995.

²⁵⁹ Cfr. SUCAR, GERMÁN, *Concepciones del Derecho...* p. 129.

²⁶⁰ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 131.

²⁶¹ Claramente neste sentido, MICHELE TARUFFO *apud. Ibidem*, pp. 132-133, p. 108: “*os conceitos de verdade, verosimilitude e probabilidade não são equivalentes entre si e não são redutíveis uns aos outros. [...] pode ocorrer que concorram positivamente a respeito de um mesmo enunciado, se este é simultaneamente verdadeiro, verosímil e provável, na medida em que resulta confirmado pelas provas, mas pode também acontecer o contrário*”.

É essa, como veremos *infra*²⁶², após este excursus, uma exigência do princípio da tributação segundo a capacidade contributiva e do princípio da proporcionalidade e é essa, também, a nosso ver e como ainda iremos procurar melhor demonstrar, a consequência e o alcance que devemos retirar do art. 73.º da LGT.

1. Certeza

A certeza é uma questão particularmente complexa sobre a qual WITTGENSTEIN²⁶³ se debruça longamente, problematizando-a em torno dos conceitos de “saber”, “crença”, “certeza”, “dúvida”, “verdade”, “realidade” e “convicção”. Nas sintéticas palavras de PIRES DE SOUSA a certeza deve ser classificada como um “estado subjectivo elevado de intensidade do convencimento do sujeito quanto à veracidade de um enunciado”, pelo que a “certeza” constitui algo desconexo da realidade objectiva, na medida em que pode coincidir com a verdade, mas não traduz, de modo algum, uma garantia de verdade²⁶⁴. Neste sentido e em termos curiosos, a dada altura, afirma WITTGENSTEIN que “a certeza é por assim dizer um tom de voz em que alguém declara como são as coisas, mas não se infere desse tom que tem razão”²⁶⁵. Ou seja, a certeza é somente uma íntima convicção, um acto intelectual de natureza puramente subjectiva²⁶⁶, em que se alcança uma dúvida muito reduzida²⁶⁷ ou uma ausência de dúvida fundamentada²⁶⁸ quanto à eventual veracidade de um facto²⁶⁹.

²⁶² Cfr. Parte I, Capítulo III.

²⁶³ Cfr. WITTGENSTEIN, LUDWIG, *Da certeza*, Lisboa: Edições 70, 2000.

²⁶⁴ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 131, que o ilustra com a afirmação de que “a profundidade de um convencimento errado não transforma o erro em verdade”, mais alertando para o risco de, através do convencimento, se poder “formular uma decisão totalmente arbitrária”; no mesmo sentido, embora sobre o tema da racionalizada e fundamentação da decisão judicial, cfr. DIAS, MARTA JOÃO, *A fundamentação do juízo probatório - breves considerações*. “Julgar”, n.º 13 - Janeiro/Abril 2011, pp. 175-200, pp. 175-180, que afirma que “o estado de certeza da verdade, que há-de corresponder sempre a uma probabilidade, manifesta-se num juízo de certeza prático-emocional que, não obstante a inapagável nota pessoal, não cai num subjectivismo arbitrário, mas é antes marcada pela ‘objectividade da vida’ [...]”; ainda IBAÑEZ, PERFECTO ANDRÉS, *Sobre a formação racional da convicção judicial*. Ibidem, pp. 155-174, p. 158: o critério da valoração segundo a livre convicção do julgador, aplicado “através do termo ‘íntima convicção’ [...] traduziu-se [...] na consagração pura da máxima discricionarieidade, do completo arbítrio”, uma vez que, como CALHEIROS refere, “a interpretação jurisprudencial do princípio da livre apreciação da prova tem sido tendencialmente psicológica, no sentido de olhar para a tarefa de análise da prova produzida como resultado de processos mentais, em grande medida insindicaíveis, o que tem por consequência um entendimento bastante restritivo do papel da fundamentação da decisão, quanto à matéria de facto”, cfr. CALHEIROS, MARIA CLARA, *Prova e verdade no processo judicial*. “Revista do Ministério Público”, ano 29, Abr-Jun 2008, n.º 114pp. 80-84. Não divergindo, FORTIERS, P., *Présomptions et Fictions*, coord. ou *Les Présomptions...* p. 10, defende que “en somme, il y a passage du terrain de la preuve à celui de l’intime conviction: la Cour de Cassation ne s’en cache pas d’ailleurs puisqu’elle relève que «cette preuve étant indirecte et acquise par voie d’induction, il suffit qu’elle soit de nature à rassurer la conscience du juge et à lui dicter sa décision (Cass. 23 avril 1914, p. 192, 1re colonne)”.

²⁶⁵ Cfr. WITTGENSTEIN, LUDWIG, *Da certeza*, p. 23, § 30.

²⁶⁶ Tome-se em atenção, por exemplo, o AcTRC de 07/05/2003, proc. n.º 2999/03, no qual se fundamenta que: “A certeza é, portanto, um acto intelectual pelo qual se reconhece sem reservas a verdade de uma realidade factual objectiva.”

Diríamos que, com um sentido bastante pragmático, a jurisprudência tende a reconhecer isto mesmo²⁷⁰, admitindo que, apesar das declarações legais ideológicas de prossecução da verdade material, no processo, perante a prova que raras vezes é inequívoca, procura-se formular juízos de probabilidade de verificação dos factos, associando esse juízo à formação de estados de maior ou menor certeza no espírito do julgador²⁷¹⁻²⁷². Não significa isto um abandono da prossecução da verdade, mas um reconhecimento de que devemos antes falar de uma verdade processual, de uma verdade relativa.

2. Verosimilhança

No que concerne à verosimilitude, PIRES DE SOUSA defende que corresponde ao *id quod plerumque accidit*, ou seja, a um princípio de normalidade, segundo o qual “os factos não se encontram isolados, mas relacionados entre si, seja por relações de causa-efeito seja por uma ordem lógica e regular”²⁷³. A verosimilitude encontra-se intimamente relacionada com as denominadas máximas de experiência e passa por se efectuar uma inferência presuntiva tendo por base aquilo que objectivamente²⁷⁴ se pode considerar normal ou frequente²⁷⁵. Evidentemente, tal não constitui uma garan-

²⁶⁷ Cfr. WITTGENSTEIN, LUDWIG, *Da certeza*, p. 29, § 56, 194 e 386, “[...] deveremos dizer que a certeza é apenas um ponto idealizado do qual há certas coisas que se aproximam mais, outras menos? Não. A dúvida perde gradualmente o sentido. Este jogo de linguagem é justamente assim. E tudo o que é descritivo num jogo de linguagem é do domínio da lógica”; “Com a palavra «certa» exprimimos convicção completa, ausência de qualquer dúvida, e a partir daí tentamos convencer as outras pessoas. É certeza subjectiva”; “Alguém que diga [...] que sabe isso e aquilo – indica o grau de certeza que tem de qualquer coisa. E é importante que esse grau seja máximo”.

²⁶⁸ Cfr. *Ibidem*, p. 47, § 118, 120 e 122, “Seria correcto dizer: até agora ninguém abriu o meu crânio para ver se contém um cérebro; mas tudo corrobora e nada é contra que seja isso o que lá se encontra? [...] Mas se alguém duvidasse disso, como se traduziria a sua dúvida na prática? [...] Não precisaremos de razões fundamentadas para duvidar?”.

²⁶⁹ Com efeito, a questão pode ser vista por outro prisma. Cfr. DIAS, MARTA JOÃO, *A fundamentação do juízo probatório...* que afirma, a propósito da questão da livre valoração da prova e do critério da prudente convicção do julgador, que a lei estabelece no art. 655.º, n.º 1 do CPC, que “a convicção é o estado de certeza ou incerteza na verdade de um facto”.

²⁷⁰ Cfr. RODRIGUES, FERNANDO PEREIRA, *A Prova em Direito Civil*, Coimbra: Coimbra Editora, 2011. p. 12.

²⁷¹ Uma vez mais, atente-se ao já citado ActRC de 07/05/2003, proc. n.º 2999/03, no qual se relacionam os graus de probabilidade não com uma maior ou menor proximidade da verdade, mas antes com diferentes estados, subjectivos, de certeza quanto a essa verdade: “O juízo de probabilidade é aquele que já propunha o direito romano: provável era aquilo que, segundo as aparências pode ser declarado como verdadeiro ou certo. Esta visão de probabilidade tem de ser gradualista, ter vários graus, consoante a sua maior ou menor proximidade da certeza, conforme se vai estabelecendo a comprovação das aparências.”. No mesmo sentido, cfr. ActRL de 19/12/2002, proc. n.º 0085519.

²⁷² Cfr. WITTGENSTEIN, LUDWIG, *Da certeza*, p. 53, § 141, “Quando começamos a acreditar em qualquer coisa, aquilo em que acreditamos não é uma proposição isolada, é um sistema completo de proposições. (Faz-se luz gradualmente sobre o conjunto)”.

²⁷³ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 45 e 131.

²⁷⁴ A realçar este aspecto, cfr. REBOUL, OLIVIER, *Introdução à Retórica*, São Paulo: Martins Fontes, 1998. pp. 95-96, que defende que apesar de a verosimilhança se poder associar ao ditado “a cada um a sua verdade”, querendo significar que se tratam de aparências de verdade subjectivamente percebidas, essa constatação será errónea, na medida em que a verosimilhança “não decorre de ignorância, incompetência ou preconceitos do auditório, mas do próprio objecto”.

²⁷⁵ SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 46 e 131.

tia de verdade²⁷⁶. Pelo contrário, é verosímil “aquilo que aparenta [ser] verdade, sem, no entanto, pretender sê-la”²⁷⁷⁻²⁷⁸, confiando-se que o seja, num exercício de confiança presumida de que tal é verdade²⁷⁹; uma convicção quanto à realidade que é apenas minimamente segura e, por conseguinte, particularmente aberta a ser abalada.

A situação paradigmática, pelo menos a nível processual, em que o legislador recorre à verosimilitude é a das providências cautelares, através da implementação do critério do *fumus boni iuris*, previsto no art. 387.º CPC. Aí condiciona o decretamento da providência cautelar, particularmente, à verificação da “probabilidade séria da existência do direito”, o que vale por exigir a aparência ou verosimilhança do direito²⁸⁰⁻²⁸¹. Por natureza, como é tradicionalmente concebida, configura um juízo meramente preliminar, através de uma mera *sumario cognitio*, que se basta por um menor grau de convicção²⁸², sujeito a mais densa comprovação numa posterior acção principal²⁸³⁻²⁸⁴.

²⁷⁶ Cabalmente neste sentido, cfr. *Ibidem*, pp. 132-133, seguindo e traduzindo o pensamento de TARUFFO, MICHELE, *Simplemente la Verdad, el Juez y la Construcción de los Hechos*, Madrid: Marcial Pons, 2010.p. 106: “[...] a verosimilitude ou a inverosimilitude de um enunciado são irrelevantes do ponto de vista da verdade ou falsidade do mesmo. [...] só as provas podem demonstrar que o que parece verosímil é também verdadeiro, ou então falso, e o que parece inverosímil é também falso, ou então é verdadeiro”.

²⁷⁷ Cfr. CAMARGO, MARGARIDA MARIA LACOMBE, *Hermenêutica e Argumentação*, 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 21.

²⁷⁸ Cfr. GONZÁLEZ, JOSÉ CALVO, *Verdades difíciles. Control judicial de hechos y juicio de verosimilitud*. “Cuadernos Electronicos de Filosofia del Derecho”, XXI Jornadas de la Sociedad Española de Filosofia Jurídica y Política, “Problemas actuales de la Filosofia del Derecho”, Universidad de Alcalá, 28, 29 y 30 de Marzo de 2007, n.º 15/2007. Disponível em [www: <http://www.uv.es/CEFD/15/calvo.pdf>](http://www.uv.es/CEFD/15/calvo.pdf), pp. 1-4 e 21-22. Que defende, a respeito da verdade e da verosimilhança, que com esta última apenas se pretende alcançar um “juicio de verdad difícil”, como é ilustrativo o seguinte trecho, p. 3: “A su vez, cuando suscito el teorema jurídico de que la verosimilitud concierne a una verdad difícil, postulo tres asertos: 1) Que como asunto de verdad compete al carácter que un juicio (experiencial o cognitivo) tiene de ser verdadero. 2) Que la dificultad de esa verdad reside en que precisa ser verosímil. 3) Que lo verdadero de lo verosímil es el carácter que un juicio (experiencial o cognitivo) tiene de ser probablemente verdad”.

²⁷⁹ Cfr. REBOUL, OLIVIER, *Introdução à Retórica*, p. 95, “O que é então o verossímil? [...] tudo aquilo em que a confiança é presumida”.

²⁸⁰ Cfr. AcTRL de 04/11/2009, proc. n.º 2471-09.0TTLSB.L1-4:

“I - A solicitação de medidas cautelares não especificadas depende essencialmente da verificação de dois requisitos, nos termos dos arts. 381.º e 387.º do Cód. Proc. Civil: a) Aparência ou verosimilhança de um direito do requerente carecido de tutela (*fumus boni iuris*); [...]

II - O juízo de verosimilhança deve aplicar-se fundamentalmente quando o juiz tem de se pronunciar sobre a probabilidade da existência do direito invocado [...]”.

²⁸¹ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 142.

²⁸² Cfr. GERALDES, ANTÓNIO SANTOS ABRANTES, *Temas da Reforma do Processo Civil*, Vol. III, 3ª ed. Coimbra: Almedina, 2004. p. 90: “[...] para a concessão da tutela cautelar não se exige um juízo de certeza, bastando-se a lei com um juízo de verosimilhança (“probabilidade séria” [...]) formulado pelo juiz [...], embora tal juízo não deva ser colocado num patamar tão baixo na escala gradativa da convicção do juiz que se tutelem situações destituídas de fundamento razoável”.

²⁸³ Cfr. FREITAS, JOSÉ LEBRE DE; MACHADO, A. MONTALVÃO e PINTO, RUI, *Código de Processo Civil Anotado*, Vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 2001. pp. 34-36: o *fumus boni iuris* basta-se com uma prova sumária, com um “juízo de verosimilhança”; pelo contrário, o *periculum in mora* “tem de ser objecto de prova que leve à formação dum juízo de certeza sobre a sua realidade”; pelo mesmo diapasão, cfr. GERALDES, ANTÓNIO SANTOS ABRANTES, *Temas da Reforma...* Vol. III, pp. 241-242: “para o decretamento das providências basta que sumariamente (*summario cognitio*) se conclua pela séria probabilidade da existência do direito invocado (*fumus boni iuris*) [...] A aparência do direito supõe a formulação de um juízo positivo quanto ao resultado do processo principal, o que, porém, não deve conduzir a que só seja adoptada uma medida cautelar quando se adquira a convicção absoluta de que a pretensão do autor irá proceder”.

²⁸⁴ Cfr. GONZÁLEZ, JOSÉ CALVO, *Verdades difíciles...* pp. 1-8, 17-18, p. 4: “La verosimilitud, en fin, expresa aquí la fe de “creer ahora probable en espera de ver luego probado””.

Não obstante este ser o paradigma no processo civil português, não tem de ser necessariamente assim; aliás, este paradigma revela-se ineficiente²⁸⁵. Efectivamente, já hoje se concebe a hipótese de convalidação do procedimento cautelar em acção principal no art. 121.º, n.º 1 do CPTA, mais recentemente, no art. 16.º do RPCE²⁸⁶⁻²⁸⁷. Mas o legislador parece pretender ir mais além, propondo, no âmbito da Reforma do CPC a denominada “*inversão do contencioso*”, nos termos do art. 387.º-A, n.º 1 da Proposta, através da qual se prevê que “*a decisão cautelar se possa consolidar como definitiva composição do litígio, se o requerido não demonstrar, em acção por ele proposta e impulsionada, que a decisão cautelar não devia ter, afinal, essa vocação de definitividade*”²⁸⁸.

Socorrendo-nos do estudo realizado por FONSECA²⁸⁹, se atentarmos à proposta de “*juízo de verosimilhança*” de CALAMANDREI, que serviu de base à construção da doutrina em torno das providências cautelares em vários ordenamentos jurídicos, incluindo o português, bem como às críticas que lhe foram apontadas, podemos destacar o seguinte conjunto de observações: a.i) pode-se falar de um conceito de verosimilhança em sentido amplo, para “*responder negativamente à pergunta sobre se é possível uma certeza absoluta a respeito de afirmações processuais*”, acabando por ser “*sinónimo de probabilidade, de verdade processual, e de certeza jurídica*” a.ii) outro em sentido menos amplo a.iii) e ainda dum conceito de verosimilhança em sentido restrito, “*associado por CALAMANDREI ao quantum da prova necessário para o decretamento de certas providências urgentes*”²⁹⁰; b) as críticas centraram-se, fundamentalmente, no alegado

²⁸⁵ Cfr. FARIA, RITA LYNCE DE, *Apreciação da proposta de inversão do contencioso cautelar apresentada pela Comissão da Reforma do Código de Processo Civil*. “Revista do Ministério Público”, Cadernos - II - 2012, pp. 49-62, pp. 49-50: “A realidade actual, no entanto, não se compadece com este modelo em que a um procedimento cautelar procedente se segue necessariamente uma acção principal de cognição plena que acaba por se traduzir numa pura e simples repetição do processo em sede cautelar. Excluindo o periculum in mora, o objecto processual das duas acções acaba por ser idêntico no que se refere ao direito do requerente/autor, que, para o efeito, muitas vezes acaba por reconduzir para a segunda acção as mesmas razões de facto, as mesmas razões de direito, os mesmos elementos de prova. [...] Esta duplicação desnecessária [...] acontece, assim, com grave prejuízo da economia e celeridade processuais, num tempo em que a justiça rápida é cada vez mais urgente”.

²⁸⁶ Cfr. *Ibidem*, pp. 53-55

²⁸⁷ Também na esteira do processo sumário de *référé*, previsto no sistema francês. Cfr. FONSECA, ISABEL CELESTE M., *Processo Temporalmente Justo e Urgência - Contributo para a autonomização da categoria da tutela jurisdicional de urgência na justiça administrativa*, Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Tese de Doutoramento, 2006. pp. 639-650 e 713-727.

²⁸⁸ Cfr. Justificação de Motivos da Proposta nos termos do art. 387.º-A, n.º 1 da Proposta da Comissão de Reforma e FARIA, RITA LYNCE DE, *Apreciação da proposta...* “RMP”, pp. 55-56. Cfr. ainda SILVA, PAULA COSTA E, *Cautela e certeza: breve apontamento acerca do proposto regime de inversão do contencioso na tutela cautelar*. *Ibidem*.

²⁸⁹ Cfr. FONSECA, ISABEL CELESTE M., *Verdade e verosimilhança: o (provável) erro de Calamandrei*. “Boletim da Faculdade de Direito (Universidade de Coimbra)”, Vol. LXXXI, pp. 633-672

²⁹⁰ Cfr. *Ibidem*, pp. 633-639.

equivoco terminológico subjacente à opção de tradução de *Wahrscheinlichkeit* por *verosimiglianza* (que também pode significar probabilidade), que terá dado azo a entendimentos de *summario cognitio* como “uma cognição menos intensa, reduzida, e de qualidade inferior, um tipo de cognição que pode mesmo prescindir da produção de qualquer meio de prova”²⁹¹, ou seja, a um juízo qualitativamente distinto²⁹².

A controvérsia é enorme e não é aqui relevante dissecá-la. Parece-nos que importa reter que com o recurso ao termo “*verosimilhança*”, e em particular através do conceito de *summario cognitio* nos processos sumários²⁹³, o que se pretende é estabelecer a necessidade de uma “*intensidade probatória inferior*”, por oposição ao “*alto grau de probabilidade*” exigido no processo ordinário, o que não deve ser confundido com uma decisão de “*qualidade inferior*”²⁹⁴. Neste sentido, FONSECA²⁹⁵ defende que é errado “*contrapor a cognição sumária à cognição plena sem perceber que a diferença essencial reside na natureza do thema probandum próprio do processo cautelar: este é caracterizado pelo facto de o seu objecto corresponder a um objecto de mera probabilidade*”. Ou seja, “*ao contrário do processo de cognição ordinário, que visa comprovar a existência das circunstâncias factuais que constituem o seu thema probandum, no processo cautelar o thema probandum é um thema de probabilidade, não sendo necessária a prova da existência do direito a proteger, nem é necessária a certeza do dano a evitar*”. Por conseguinte, conclui FONSECA, “*a convicção deve ser plena em ambos os juízos, sendo que cada um deles tem o seu thema probandum: um tem por objecto a probabilidade da existência dos factos, o outro a sua existência tout court*”.

O problema reside, precisamente, no quantum probatório: na determinação da medida de prova necessária²⁹⁶. Num aspecto quantitativo e não qualitativo. Cremos que estas considerações e o passo, até mais à frente, que o legislador pretende tomar no que concerne às providências cautelares vão no sentido de não desprezar o valor e utilidade do juízo de verosimilhança e, parece-nos, na solidificação do conceito de

²⁹¹ Cfr. *Ibidem*, pp. 633-637 e 646-654.

²⁹² Cfr. FONSECA, ISABEL CELESTE M., *Processo Temporalmente Justo e Urgência...* pp. 789-803.

²⁹³ Com efeito, a *summario cognitio* não é uma noção exclusiva dos procedimentos cautelares, que têm particulares exigências de celeridade. Cfr. *Ibidem*, pp. 639-650.

²⁹⁴ Cfr. FONSECA, ISABEL CELESTE M., *Verdade e verosimilhança...* “BFDUC”, pp. 667-671.

²⁹⁵ Cfr. FONSECA, ISABEL CELESTE M., *Processo Temporalmente Justo e Urgência...* pp. 802-803.

²⁹⁶ Cfr. FONSECA, ISABEL CELESTE M., *Verdade e verosimilhança...* “BFDUC”, pp. 664-668.

summario cognitio nos termos em que FONSECA o concebe e, igualmente, numa evolução do conceito de “verosimilhança”. Se é que se deve continuar falar em verosimilhança neste âmbito, pois parece-nos que o legislador associa a *summario cognitio* no âmbito cautelar definitivamente à questão probabilística, reiterando teleologicamente a anterior-actual expressão de “*existência de probabilidade séria do direito*”, uma vez que um juízo de certeza, patente na expressão do art. 387.º-A, n.º 1 da Proposta de “*convicção segura acerca da existência do direito acautelando*”, conduz à inversão do contencioso: ou seja, se o *quantum* for suficiente para gerar aquela convicção (aproximando-se da noção de diferentes graus ou níveis de verdade apuráveis no processo), a decisão é tendencialmente definitiva, propensa à estabilização da ordem jurídica²⁹⁷. Tal concepção parece-nos de todo incompatível com uma *summario cognitio* entendida como um juízo qualitativamente inferior.

É que, como FONSECA realça, a verosimilhança é fundamentalmente distinta da probabilidade, que abordaremos em seguida, na medida em que se “*coloca no quadro do id quod plerumque accidit e das máximas de experiência*”, “*aparec[endo] a priori e em abstracto na convicção do juiz*”, pelo que “*não se está ainda no domínio da prova, mas somente no campo da afirmação factual, cuja existência parece verosímil se corresponde à normalidade*”²⁹⁸.

3. Probabilidade

Distintamente, a probabilidade assenta mais proximamente na prova disponível e produzida²⁹⁹. Contrapõe-se à noção de verosimilhança pois, segundo FONSECA, a probabilidade “*resulta, de facto, in concreto e a posteriori da convicção do juiz, depois de avaliada a prova de que dispõe e de depois de conhecidos os factos*”³⁰⁰. Já contende com a verdade ou falsidade de um enunciado por respeitar, segundo PIRES DE SOUSA, “*à existência de razões válidas*” para o julgar como tal³⁰¹. Mas a própria ideia de “*verdadeiro ou falso*” é, em si, enganadora, pois, conforme sublinha WITTGENSTEIN, essa ex-

²⁹⁷ Cfr. SILVA, PAULA COSTA E, *Cautela e certeza... “RMP”*, pp. 140-141.

²⁹⁸ Cfr. FONSECA, ISABEL CELESTE M., *Processo Temporalmente Justo e Urgência...* pp. 782-783.

²⁹⁹ Para RODRIGUES, FERNANDO PEREIRA, *A Prova em Direito Civil*, p. 13, “*A prova, em seu dever e como resultado da busca da existência e da realidade do evento, será, isso mesmo, a probabilidade do facto*”.

³⁰⁰ Cfr. FONSECA, ISABEL CELESTE M., *Processo Temporalmente Justo e Urgência...* pp. 782-783.

³⁰¹ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 132.

pressão apenas equivale a afirmar que certo enunciado “[se] ajusta aos factos ou não”; constatação que se afigura plena de sentido neste contexto. Visa-se estabelecer e averiguar a intensidade da conexão lógica entre a prova produzida³⁰² e a hipótese sobre o facto. A prova produzida proporciona a confirmação ou não confirmação, em certo grau, de um enunciado fáctico e, nessa medida, permite-nos afirmar que este é provavelmente verdadeiro ou provavelmente falso³⁰³⁻³⁰⁴. Complementarmente, acresce indicar que a mera plausibilidade de um enunciado (e de uma presunção) não implica nem é medida da sua probabilidade³⁰⁵. Por conseguinte, “o grau de probabilidade da hipótese equivale ao grau em que os elementos de confirmação disponíveis permitam sustentar essa hipótese”³⁰⁶. Uma vez mais, não assegura a veracidade ou tampouco a falsidade, mas contribui para um maior grau de certeza do julgador quanto à verificação dos factos e, assim, quanto à verdade³⁰⁷, enquanto realidade permissível ao julgador de que nos fala RODRIGUES³⁰⁸.

4. Verdade

Já fomos tecendo várias considerações sobre a verdade³⁰⁹ ao longo desta secção, no entanto, importa dedicar-lhe uma atenção acrescida.

Se entendermos a prossecução da verdade material como um dos “eixos epistemológicos da justiça”, ficamos com a impressão de que, como defende ABELLÁN e na sua expressão, existem normas com uma natureza “contra-epistemológica”³¹⁰. Certas normas, como as que estabelecem prazos de prescrição e caducidade, as que delimitam e regulam como a prova há-de ser efectuada ou que fixam um certo valor probatório, ou também, pois, as presunções legais e as ficções (entre outros exemplos que

³⁰² Cfr. *Ibidem*, p. 127: “A finalidade material da prova é a de permitir alcançar o conhecimento acerca da veracidade dos enunciados fácticos do caso”.

³⁰³ Cfr. REBOUL, OLIVIER, *Introdução à Retórica*, p. 95, “quando se trata de questões jurídicas [...] não se lida com o verdadeiro ou o falso, mas com o mais ou o menos verossímil”.

³⁰⁴ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 132 e RESCHER, NICHOLAS, *Presumption...* pp. 42-44.

³⁰⁵ Cfr. RESCHER, NICHOLAS, *Presumption...* pp. 42-44.

³⁰⁶ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* pp. 132 e 135-140.

³⁰⁷ Cfr. o que se afirmou *supra* quanto à certeza.

³⁰⁸ Cfr. RODRIGUES, FERNANDO PEREIRA, *A Prova em Direito Civil*, p. 12, “Demonstrar a verdade, ou alcançar o que da realidade é permissível, é desiderato que pode ser ambicionado. Poder-se-ia afirmar que a realidade é aquilo que as coisas ou os factos são em si mesmos e a verdade é aquilo que deles sabemos ou tentamos saber”.

³⁰⁹ Para uma abordagem sintética às teorias da verdade na filosofia e sua relação com o Direito, cfr. CALHEIROS, MARIA CLARA, *Prova e verdade...* “RMP”, pp. 71-75. Para uma abordagem consideravelmente mais profunda, que já não releva para esta dissertação, deixamos a seguinte indicação: KIRKHAM, RICHARD L., *Theories of Truth: a critical introduction*, .

³¹⁰ Cfr. ABELLÁN, MARINA GASCÓN, *Los hechos...* pp. 125-127.

se poderiam oferecer), vêm condicionar a verdade que é possível alcançar³¹¹, limitando-a a uma verdade processual.

A expressão parece-nos exagerada³¹², pois, naturalmente, a justiça é o resultado de uma tensão entre vários princípios, valores e exigências – da qual não resulta um abandono da verdade³¹³ –, de entre os quais podemos destacar, designadamente, a necessidade de uma decisão célere, sob pena de deixar de ser percebida como justa, a obrigação de decidir traduzida pelo princípio do *non liquet* ou imperativos de segurança jurídica. Enfim, fica o apontamento, pois não é este o local e o momento para tecer grandes considerações sobre o assunto.

Não obstante, não deixa de por em evidência que o que a justiça pode *realmente* almejar é uma verdade processual³¹⁴, uma realidade permissível, e não uma verdade material. A verdade relevante para o direito será, então, uma verdade relativa; uma verdade que pode ser objecto de prova³¹⁵. Partindo de uma “*imprescindível realidade empírica anterior*”, a verdade que se procura alcançar tanto depende do intérprete e da linguagem como depende do “*sistema de referência*” em que se insere a prossegu-

³¹¹ Cfr. *Ibidem*, p. 126. É expressiva a sua afirmação de que “*algunas de estas reglas institucionales entorpecen la averiguación de la verdad, es decir, producen (o tienen la capacidad de producir) un menoscabo en la calidad del conocimiento alcanzado*”; distingue, contudo, outras regras em que esta contra-epistemologia já não será, para si, tão clara, de onde destaca as regras sobre o segredo processual.

³¹² Quicá mesmo algo dramática; atente-se ao que, opostamente à posição de ABELLÁN, afirma sobre este assunto HARET, FLORENCE CRONEMBERGER, *Presunções no Direito Tributário...* pp. 251-252: “*A concepção de verdade material assume como pressuposto a possibilidade de que a linguagem tenha aptidão para descrever, de forma integral, a realidade sensível. [...] o ordenamento constitui sua própria realidade, tomando como ponto de partida não os dados empíricos ou o universo social, mas, sim, o próprio sistema normativo. O universo jurídico se limita às fronteiras da norma e, logo, da própria linguagem do direito. Sendo assim, não há verdade material como construção rasteira ao domínio empírico. A realidade bruta, sendo inatingível, não é um referente para o direito. [...] a verdade material é inconcebível para um sistema de linguagem como o direito. E tal afirmação vem a ser sustentada com argumentos como a (i) proibição de provas ilícitas e (ii) a tempestividade da produção de provas*”.

³¹³ Neste sentido, CALHEIROS, MARIA CLARA, *Prova e verdade...* “RMP”, p. 75, “*Abdicar, sem mais, da verdade como objectivo é, afinal tratar tudo isto do mesmo modo, o que representa uma intolerável relativização*”. Posição reiterada noutra instância, cfr. CALHEIROS, MARIA CLARA, *A base argumentativa na decisão judicial*. “Julgar”, n.º 6, Setembro-Dezembro, 2008, pp. 71-76, p. 72, “[...] não acredito poder o Direito prescindir da sua relação com a verdade (por mais imperfeita que se afigure a sua realização) sob pena de abdicar de assumir a justiça como fim último: pois, que justiça se pode construir sobre a mentira ou com indiferença relativamente à verdade?”.

³¹⁴ Cfr. CALHEIROS, MARIA CLARA, *Prova e verdade...* “RMP”, pp. 71-75, onde lembra que, quer nas ciências jurídicas, quer nas ciências ditas exactas, já há muito se deixou de “*prestar tributo a uma noção sacralizada da verdade*”, apontando à verdade processual “*o mesmo carácter relativo*” presente na verdade científica. Neste sentido, alinha com TARUFFO concluindo que a verdade se caracterizaria *apud*. “*como relativa (como de resto seriam também as verdades extra-processuais), ordenada a tornar possível (como condição necessária, se bem que não suficiente) um processo visto como meio de obter uma decisão justa, legal e não arbitrária, e realizável na prática, segundo as concretas regras de produção de prova existentes em cada ordenamento*”.

³¹⁵ Cfr. *Ibidem*, p. 80: “*Recordando a lição de NEVES E CASTRO, a prova pode entender-se num sentido lato, enquanto «meio pelo qual a inteligência chega à descoberta da verdade», ou num sentido jurídico mais restrito, como «demonstração da verdade dos factos alegados em juízo»*. Esta noção de prova agrada-nos em particular por apenas delimitar conceptualmente os meios de prova pela sua finalidade última: a descoberta a verdade. Isso sim, com uma restrição clara quanto ao objecto: os factos alegados em juízo e somente esses”. O princípio do inquisitório não desvirtua absolutamente esta consideração, já que essa possibilidade não se confunde com um dom de onisciência.

ção da verdade; o que implica a admissão de uma multiplicidade de verdades passíveis de serem permissíveis³¹⁶. O *sacrifício* da verdade material será, porventura, mais evidente nas formas de justiça negociada³¹⁷⁻³¹⁸ que estão em voga e que acabam por ser implementadas, por vezes, por serem – acrescente-se mais um factor “*contra-epistemológico*” que não ocorreu a ABELLÁN – menos onerosas para o erário público, apesar da maior celeridade, menores custos para as partes e possibilidade de se ter decisores especializados também serem justificações. Dizemos mais evidente, mas nem cremos que se possa afirmar, peremptoriamente, que signifique um maior afastamento da verdade material. Boa parte das formas de *justiça* alternativa hoje instituídas aludem a uma verdade consensual ou, simplesmente, conduzem a uma verdade formal diferente, no sentido da multiplicidade de verdades que *supra* defendemos.

Apesar desta distinção entre verdade processual e verdade material, muito frequente na doutrina, observa PIRES DE SOUSA, seguindo TARUFFO, que o que se persegue no processo é a “*melhor aproximação possível à realidade empírica dos factos*”; que esta verdade empírica que se persegue no processo “*não é [...] uma verdade qualitativamente distinta daquela que existiria em qualquer âmbito fora do processo*”³¹⁹; acrescenta ainda que a verdade material, histórica, será um farol, que orienta o juiz na sua função de averiguar os factos, segundo o critério de plenitude do material probatório previsto no art. 265.º, n.º 3 do CPC, que abre ao juiz a possibilidade de realizar ou ordenar as diligências necessárias ao apuramento da verdade, à semelhança do que dispõe o art. 58.º da LGT para a Administração Tributária e art. 99.º, n.º 1 da LGT e o art. 13.º n.º 1 do CPPT para o juiz tributário.

³¹⁶ Neste sentido, cfr. HARET, FLORENCE CRONEMBERGER, *Presunções no Direito Tributário...* p. 242, “*Sendo fruto do discurso, não podemos afirmar a existência de uma verdade absoluta. O carácter absoluto se choca com a qualidade linguística da realidade. A cada língua uma realidade; a cada realidade, vários sistemas de referência; e a cada sistema de referência, outras tantas verdades passíveis de serem construídas pelos intérpretes. Sempre haverá outras verdades, o que implica dizer, por outro lado, que jamais haverá uma única verdade ou um qualificativo absoluto a ela*”.

³¹⁷ Como também realça ABELLÁN, MARINA GASCÓN, *Los hechos...* pp. 127-128.

³¹⁸ Pense-se, por exemplo, no art. 280.º do CPP, quanto ao “*arquivamento em caso de dispensa da pena*” e no art. 281.º do CPP, que permite a “*suspensão provisória do processo*”; no art. 509.º do CPC (e tantos outros de idêntica natureza), relacionado com a “*tentativa de conciliação*”; na mediação penal, familiar e laboral; nos centros de arbitragem institucionalizados que se debruçam sobre variadíssimas áreas jurídicas; no procedimento extrajudicial de conciliação, como alternativa para a empresa insolvente que entende ser recuperável; etc.

³¹⁹ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* pp. 128-129.

Mas a tarefa, no processo, não deixa de ser comprovar a verdade, nem PIRES DE SOUSA ou TARUFFO, com aquele argumento, procuram negar que este permite (apenas) *“obter verdades relativas, contextuais, aproximadas, derivadas racionalmente das provas fornecidas em cada caso particular”*³²⁰, na expressão do próprio PIRES DE SOUSA.

Isto não pode ser diferente no direito tributário, apesar da frequente alusão a uma verdade material, próxima da verdade por correspondência, tal como surge em variadas normas do procedimento e do processo e desde logo na Constituição, que estabelece o princípio da igualdade (vertical e horizontal) e da tributação segundo a capacidade contributiva e vai ao ponto de afirmar, no art. 104.º, n.º 2 da CRP, que *“a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real”*³²¹.

A verdade material será, indubitavelmente, o eixo orientador, mas o resultado do labor administrativo e judiciário será sempre um produto mitigado pelo invólucro formal³²². E nem nos parece que seja necessário fazer alusão à panóplia de desvios expressamente admitidos ao princípio da capacidade contributiva; a relação jurídica tributária encontra-se de tal forma privatizada³²³ e, para além de depender do cumprimento voluntário, a carga fiscal formal³²⁴ é tão densa que não será difícil imaginar dificuldades de compreensão das obrigações declarativas e do sistema no seu todo – existem estudos algo impressionantes a esse respeito³²⁵ –, no entanto, as suas actua-

³²⁰ Cfr. *Ibidem*, p. 128.

³²¹ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* pp. 23-40 e, em particular p. 28 que defende que *“rendimento real deverá significar unicamente rendimento efectivamente obtido, sem a vulgar associação (ou mesmo confusão) com o rendimento determinado com base em elementos de teor declarativo e contabilístico”*.

³²² Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2009b. p. 97, que, contexto dos desvios ao princípio da verdade material, defende que *“não é necessário um rigoroso juízo de certeza (que se traduziria na efectiva e real verdade material), mas pode bastar um mero juízo de verosimilhança ou verdade material aproximada”*. Ilustra que na avaliação indirecta se formula *“um juízo de verosimilhança – distinto do juízo de verdade que, por princípio, exclui a verdade contrária, o que não acontece com aquele – que permita ao órgão da Administração Tributária “presumir” a capacidade contributiva de determinado sujeito passivo e, se for caso disso, tributa-la em conformidade”*.

³²³ Cfr. *Ibidem*, pp. 37-38.

³²⁴ Cfr. SANCHES, J. L. SALDANHA, *A Quantificação da Obrigação Tributária, Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, 2ª ed. Lisboa: Lex, 2000. pp. 56-76, em relação às denominadas obrigações acessórias, afirma que *“não foi introduzida apenas uma ou outra norma avulsa criando um dever de prestar excepcionalmente não-pecuniário, mas um corpo de normas com crescente importância no ordenamento jurídico-tributário e que são as que criam deveres de cooperação ou de colaboração”*.

³²⁵ Cfr. SLEMMOD, JOEL e BAKIJA, JON, *Taxing Ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes*, 4ª ed. Cambridge: MIT Press, 2008. pp. 159-164. Estes autores, debruçando-se sobre a complexidade do sistema fiscal norte-americano, dão-nos conta de um conjunto de experiências desenvolvidas pela revista Money. Em 1997, colocaram uma questão a 46 profissionais e receberam 46 respostas diferentes, que oscilavam entre \$34,420 e \$68,192, sendo que nenhuma estaria “certa” para a revista. Em 1988, colocaram questões comuns à linha telefónica de apoio do IRS e obtiveram apenas 55% de respostas acertadas. Em 2002 essa percentagem já havia melhorado para 75%. Em 2006, segundo órgãos governamentais, essa percentagem de respostas foi de 83% em 400 perguntas. Afirmando ainda estes autores, já sobre os custos de cumprimento, que, em 2004, cerca de 60% das pessoas singulares contrataram serviços de contabilidade num valor médio anual de \$220; 60% do tempo

ções e declarações presumem-se *verdadeiras* e feitas de boa fé, de acordo com o art. 75.º, n.º 1 da LGT; por conseguinte, por razões de eficiência, o legislador, logo aí cria uma entorse à ideia da prossecução da verdade material.

Concluindo estas nossas considerações acerca da verdade, devemos acrescentar que é sintomático que no raciocínio judiciário se afirme que certo facto se encontra ou não provado³²⁶ e já não que o facto é ou não é verdadeiro³²⁷; enquanto que a expressão da certeza absoluta e objectiva (*“eu sei”*) quanto à verdade e falsidade dos factos fica reservada para as partes digladiantes que a utilizam assertivamente, em parte por necessidade, em virtude do ónus de impugnação (art. 490.º do CPC), mas também com um intuito persuasivo. Afirmar que certo facto está provado significa, distintamente, que se *aceita* esse facto *como verdadeiro*³²⁸. Constatação esta que nos conduz ao próximo ponto que pretendemos abordar.

5. Tomar como verdade

Estamos convencidos que o exercício que se afigura incontornável à justiça, ao direito e ao seu intérprete e que é inerente, em especial, às presunções é o de tomar como verdade³²⁹. Particularmente em relação às presunções, variadíssimos autores indicam que esta tem como consequência tomar como verdade: *“holding as true”*³³⁰, *“réput[é] pour vrai”*³³¹, *“ritenere come vero”*³³² ou *“aceita[r] como verdadeiro”*³³³. Com efeito, estamos a reputar como verdade uma situação que pode ser falsa³³⁴.

despendido está relacionado com o registo contabilístico, enquanto que 20% com os formulários em si; para um total estimado, mínimo, de 3.5 mil milhões de horas despendidas, calculam que, se o tempo fosse remunerado em \$20, os custos de cumprimento seriam de 85 mil milhões de dólares, no ano de 2004. Não obstante, como não deixam de ressaltar, a complexidade não atinge todos da mesma forma, sendo progressivamente superior, em princípio, para as pessoas colectivas de maiores rendimentos. Não é concludente mas não deixa de ser impressivo que uma boa parte das 8 milhões de palavras dispersas por cerca de 14 mil páginas que em 2006 compunham a legislação tributária americano sejam dirigidas às pessoas colectivas. Também que o número de formulários tenha subido de 475 em 2000 para 582 em 2006 e que até o próprio manual de instruções para preenchimento do formulário destinado às pessoas singulares tenha passado de 84 páginas em 1995 para 142 em 2006.

³²⁶ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* pp. 127-128.

³²⁷ Talvez fosse desta última forma quando o processo tinha uma natureza inquisitiva.

³²⁸ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 128.

³²⁹ Optamos pela designação *tomar como verdade*, baseado na concepção de *holding as true* de ULLMANN-MARGALIT e MARGALIT, que trataremos *infra*. A tradução pela qual optamos foi esta, mas admitimos que poderia ter sido outra, como *considerar, reputar, reter, assumir, aceitar, adoptar*, entre outras hipóteses sinónimas.

³³⁰ Cfr. ULLMANN-MARGALIT, EDNA e MARGALIT, AVISHAI, *Holding true and holding as true*. "Synthese", Vol. 92, 2, pp. 167-187. Disponível em [www: <http://dx.doi.org/10.1007/BF00414298>](http://dx.doi.org/10.1007/BF00414298).

³³¹ Cfr. FORIERS, P., *Présomptions et Fictions*, coord. ou *Les Présomptions...* p. 11.

³³² Cfr. ITALIA, VITTORIO, *Le presunzioni legali*, p. 74.

Tomar como verdade é uma necessidade pragmática, como o ilustra o exemplo de KANT, de que o médico, perante a urgência de uma decisão, tem de tomar quanto ao doente que tem em mãos, mesmo que não tenha logrado efectuar o diagnóstico e permaneça ignorante ou inseguro quanto à natureza da doença. Tem de tomar algo como verdade e agir determinadamente em consequência, cunhando KANT esta convicção como “*convicção pragmática*” (“*pragmatic belief*”)³³⁵. Independentemente do exemplo médico, esta necessidade pragmática é intrínseca ao direito e à necessidade de justiça, valendo o que se disse *supra* em relação à verdade e à verdade que é possível atingir no processo. Tomar como verdade é um compromisso necessário.

Estes autores falam-nos também da noção de “*hold true*”, que pode ser associada à ideia de certeza-confiança na veracidade de um enunciado, sem que, contudo, se possa afirmar que este é verdadeiro ou falso, simplesmente por ser incompreensível para essa pessoa³³⁶. Tome-se como exemplo uma afirmação científico-natural, numa fonte que o leitor tenha por fidedigna, como: “*os carotenóides são polienos isoprenóides*”. O que ULLMANN-MARGALIT e MARGALIT pretendem demonstrar com exemplos desta natureza, é que, apesar de podermos ter fortes razões circunstanciais para confiar-acreditar que um enunciado é verdadeiro, não somos capazes de acreditar (ou deixar de acreditar) no seu conteúdo pois transcende a nossa compreensão³³⁷.

Distintamente, a noção de “*holding as true*”, como se apontou, tem implícita uma presunção³³⁸, num sentido não necessária ou exclusivamente jurídico. Não é uma crença não fundamentada, incompreendida. Não é baseada na confiança que recai sobre quem enuncia. É refutável. De forma alguma seríamos, nós, capazes de refutar um argumento que contrariasse aquela afirmação sobre carotenóides.

³³³ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 128, no contexto da prova e já não, especificamente, das presunções.

³³⁴ Cfr. FORIERS, P., *Présomptions et Fictions*, coord. ou *Les Présomptions...* p. 11, “*tout ceci indique qu’en droit, dans le domaine de la preuve, s’introduisent des valeurs et que ces valeurs peuvent apparaître comme suffisantes pour qu’il soit fait une entorse à la vérité, tout en réputant pour vraie une situation pouvant être fausse*”.

³³⁵ Cfr. KANT *apud*. ULLMANN-MARGALIT, EDNA e MARGALIT, AVISHAI, *Holding true and holding as true*, pp. 172-174.

³³⁶ Cfr. *Ibidem*, p. 167: “*You believe of a given sentence that it is true, because you have good external reasons to believe that it is true, but you do not believe (nor do you disbelieve, for that matter) its content - because its content is incomprehensible to you*”.

³³⁷ Cfr. *Ibidem*, pp. 167-169.

³³⁸ Cfr. *Ibidem*, p. 171.

Para os autores ULLMANN-MARGALIT e MARGALIT merecem ainda distinção as noções de “*holding as true*” e de “*holding fast*”³³⁹, noção com a qual WITTGENSTEIN se deliciava ao dissertar sobre a certeza, embora sem a classificar como tal. Em termos sintéticos e simplificados, a ideia de “*holding fast*” pode ser explicada considerando uma situação em que temos um facto como ponto assente³⁴⁰, em que temos um grau de certeza elevadíssima quanto a esse facto, mas somos incapazes de o demonstrar, de o explicar³⁴¹. Não podemos afirmar que o enunciado é verdadeiro ou falso, que sabemos, que acreditamos ou tampouco que duvidamos³⁴². Aproxima-se da ideia de crença inabalável³⁴³, mas por vezes é instrumental, inclusive como fundamento de investigação e acção³⁴⁴.

Concluindo, no extremo processual do caso julgado, é uma certa noção de “*to-mar como verdade*”, mais intensa, que está implícita ao adágio *res judicata pro veritate habetur*, que traduz o princípio da imutabilidade das decisões transitadas em julgado³⁴⁵; princípio que, ainda assim, não é incontornável em determinadas circunstâncias extraordinárias, em que se admite o sacrifício dessa segurança jurídica perante a verdade e a justiça³⁴⁶⁻³⁴⁷. Similarmente, o brocardo *res inter alios acta* representa a ideia

³³⁹ Cfr. *Ibidem*, pp. 183-185.

³⁴⁰ Cfr. WITTGENSTEIN, LUDWIG, *Da certeza*, p. 73, § 235.

³⁴¹ Cfr. *Ibidem*, pp. 75-77, § 239-243 e pp. 81-79, § 264-265, dos quais realçamos os seguintes trechos: § 239: “*Acredito que todo o ser humano tem um pai e uma mãe; mas os católicos acreditam que Jesus só teve uma mãe humana. [...] similarmente, quanto às hóstias*” se Moore dissesse: “*Eu sei que isto é vinho e não sangue*”, os católicos contradizê-lo-iam”; § 243: “*Diz-se «Eu sei» quando se está pronto a indicar razões soberanas. «Eu sei» relaciona-se com a possibilidade de demonstrar a verdade [...]»*”; § 264 e 265: “*Posso imaginar que Moore fosse capturado por uma tribo de selvagens e que eles exprimsem a suspeita de que tivesse vindo de algum sítio entre a Terra e a Lua. Moore diz-lhes que sabe, etc. mas não pode indicar fundamentos para a sua certeza, porque eles têm ideias fantásticas sobre a aptidão do homem para o voo e não sabem nada de física [...] que diria, além de «Nunca estive em tal lugar e tenho razões soberanas para acreditar nisso?»*”.

MOORE surge aqui como alvo de crítica de WITTGENSTEIN. Em obra de defesa do senso comum contra os cépticos, MOORE dá uma série de exemplos que representam truísmos que nós conhecemos com toda a certeza, do género «Eu sei que a Terra existiu antes de eu nascer». Para WITTGENSTEIN este género de afirmações representam “*that which stands fast for us*”. Cfr. ULLMANN-MARGALIT, EDNA e MARGALIT, AVISHAI, *Holding true and holding as true*, p. 183.

³⁴² Cfr. ULLMANN-MARGALIT, EDNA e MARGALIT, AVISHAI, *Holding true and holding as true*, p. 183.

³⁴³ Cfr. WITTGENSTEIN, LUDWIG, *Da certeza*, pp. 75-77, § 245: “*A quem é que alguém diz que sabe qualquer coisa? A si mesmo ou a outra pessoa. Se a diz para si mesmo, como é que se distingue da afirmação de está seguro de que as coisas são assim? Não há segurança subjectiva de que eu saiba qualquer coisa. A certeza é subjectiva, mas não o saber. Assim, se digo «Eu sei que tenho duas mãos» e isso não for para expressar apenas a minha certeza subjectiva, então tenho de poder convencer-me de que estou certo. Mas não o posso fazer porque o ter duas mãos não é menos certo antes de ter olhado para elas do que depois. Mas podia dizer: «Eu ter duas mãos é uma crença inabalável». [...]»*.

³⁴⁴ Cfr. *Ibidem*, p. 37, § 87.

³⁴⁵ Cfr. REIS, JOSÉ ALBERTO DOS, *Código de Processo Civil Anotado*, Vol. VI, 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. p. 335, “*Em princípio, a segurança jurídica exige que, formado o caso julgado, se feche a porta a qualquer pretensão tendente a inutilizar o benefício que a decisão atribui à parte vencedora, mas] pode a sentença ter sido obtida em condições tão estranhas e anómalas, que seja de aconselhar fazer prevalecer o princípio da justiça sobre o princípio da segurança*”.

³⁴⁶ Cfr. AcSTJ de 29/09/2010, proc. n.º 520/00.7TBABT-A.S1, no qual se determina que “*o princípio res judicata pro veritate habetur não pode obstar a um novo julgamento, quando posteriores elementos de apreciação põem seriamente em causa a justiça do anterior. O direito não pode querer e não quer a manutenção de uma condenação, em, homenagem à estabilidade de decisões judiciais, à custa da postergação de direitos fundamentais dos cidadãos*”. No mesmo sentido, no processo penal,

de que, em relação a terceiros que não tenham intervindo na acção em que o caso julgado se formou, a sentença – e a *verdade* aí apurada – não lhes aproveita nem os prejudica, embora nem sempre seja assim³⁴⁸. Do mesmo modo, a questão da eficácia probatória extraprocessual da sentença penal condenatória e absolutória (art. 674.º-A e 674.º-B do CPC)³⁴⁹.

6. A verdade e as presunções em direito tributário

Em jeito de conclusão, para o assunto que nos prende podemos retirar do que *supra* se afirmou que a presunção não pode ser entendida como representativa da verdade material. Pelo contrário, a presunção reside na sua sombra e, como a probabilidade, traduz um certo grau de certeza³⁵⁰, assente em máximas de experiência (*id quod plerumque accidit*), que será mais elevado nas presunções *iure et de iure*, assim justificando a consagração da presunção como regra de direito³⁵¹. Podemos ainda afirmar que configura uma técnica legislativa que, para facilitar a tarefa do intérprete e do julgador, mas também para conferir alguma segurança jurídica³⁵², fixa uma verdade apriorística no caso das presunções *iuris et de iure*³⁵³ e uma verdade meramente hipotética no caso das presunções *iuris tantum*. Ou seja, por oposição ao carácter inilidível das presunções *iure et de iure*³⁵⁴, com a presunção *iuris tantum* toma-se certo facto provisoriamente como verdade³⁵⁵, como um reflexo da verdade e expressão da certeza implícita ao juízo pré-jurídico elaborado pelo legislador³⁵⁶.

AcSTJ de 18/11/1999, proc. n.º 02P2530, AcSTJ de 31/01/2012, proc. n.º 117/95.1TBPNF-A.S1, entre muitos outros que se poderiam elencar. Mas esta salvaguarda, que deriva de uma exigência constitucional, está igualmente presente noutros processos; designadamente, cfr. AcSTJ de 12/04/2011, proc. n.º 1595-C/2002.L1-1 e AcSTA de 17/11/2005, proc. n.º 0756/05.

³⁴⁷ Cfr. sobre esta temática, CORREIA, JOÃO CONDE, *O «Mito do Caso Julgado» e a Revisão Propter Nova*, Coimbra: Coimbra Editora, 2010. pp. 30-65, onde se destaca a evolução da noção de caso julgado e as tensões, em torno da pretendida justiça, entre a certeza e a segurança jurídica, a verdade e a presunção de verdade.

³⁴⁸ Cfr. AcTCAS, de 21/09/2004, proc. n.º 00017/04 e de 30/06/1998, proc. n.º 653/98.

³⁴⁹ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* pp. 159-161.

³⁵⁰ Cfr. ITALIA, VITTORIO, *Le presunzioni legali*, p. 74: “La presunzione è stata considerata l’ombra della verità e, come la probabilità, rappresenta «un certo grado di certezza»”; também, SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 90.

³⁵¹ Contudo, como SANTOS JUSTO alerta, nas presunções *iuris et de iure*, “a probabilidade, que encerram, é de eficácia, não de verdade”, cfr. JUSTO, ANTÓNIO DOS SANTOS, *A «Fictio Iuris»...* pp. 515-516.

³⁵² Cfr. ITALIA, VITTORIO, *Le presunzioni legali*, 74-75 e ABELLÁN, MARINA GASCÓN, *Los hechos...* pp. 126-128.

³⁵³ Cfr. ITALIA, VITTORIO, *Le presunzioni legali*, p. 74.

³⁵⁴ Cfr. ABELLÁN, MARINA GASCÓN, *Los hechos...* pp. 146-151 que identifica o espírito das presunções *iuris et de iure* como uma verdade processual definitiva, obedecendo a certas exigências de segurança jurídica.

³⁵⁵ Cfr. ULLMANN-MARGALIT, EDNA, *On Presumption, “TJP”*, p. 143: “There is in presumption a sense of an unquestioned taking for granted, but at the same time of some tentativeness, overturnability”.

³⁵⁶ Cfr. ITALIA, VITTORIO, *Le presunzioni legali*, pp. 74-75. Cfr. também DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal...* pp. 597-606 e 612-622.

Como observa FORIERS, através das presunções *iuris tantum*, o legislador estabelece uma verdade hipotética habilitada, não sendo feita prova em contrário, a transformar-se em verdade *“tout court”*³⁵⁷, numa verdade processual definitiva à semelhança das presunções *iuris et de iure*. Pelo mesmo diapasão, RESCHER defende que a presunção estabelece uma verdade substituta (*“surrogate”*), que almeja ser verdade (*“claimant or pretender of truth”*), mas que pode vir a revelar-se insuficiente com a prova em contrário³⁵⁸. Em termos similares, PIRES DE SOUSA afirma que da presunção relativa não podemos extrair a *“verdade do facto a provar mas apenas uma forte probabilidade e verosimilhança, sujeita a ser inutilizada por uma adequada prova contrária”*³⁵⁹.

Contudo, devemos assinalar que esta perspectiva não é pacífica, como é ilustrado pelo entendimento mais céptico de ABELLÁN de que a função das presunções *iuris tantum*, nas quais se admite a prova em contrário e, bem assim, a *“entrada da verdade”*, *“não é de descrever a verdade, nem sequer como verdade hipotética”*. Defende, então, que a admissão de prova em contrário remete estas presunções para uma incerteza endémica, e que, por isso, se encontram desligadas da realidade, desempenhando, meramente, uma função de distribuição do ónus de prova³⁶⁰.

Devemos notar, ainda, que é curioso que, mesmo reconhecendo que *“a fictio é adversus veritatem”*, SANTOS JUSTO logo aponta que esta *“é, ao mesmo tempo, pro veritate [...] por tornar possível o advento e a consolidação de novas normas jurídicas, inspiradas em novos e actuais valores ético-jurídicos: veicula a nova realidade”*³⁶¹. Paradoxalmente, a defesa da ficção legal como irredutível afirmação de uma verdade que se sabe ser falsa, contraria, afinal, o seu propósito. Obsta, absoluta e aprioristicamente, à entrada da verdade, o que nos parece inadmissível quando o que se pretende obter, ultimamente, é uma justa repartição dos encargos tributários e uma tributação segundo a capacidade contributiva. O problema coloca-se, precisamente, quando a técnica legislativa conduz a uma tributação de uma capacidade contributiva inexisten-

³⁵⁷ Cfr. FORIERS, P., *Présomptions et Fictions*, coord. ou *Les Présomptions...* p. 9.

³⁵⁸ Cfr. RESCHER, NICHOLAS, *Presumption...* pp. 36-38.

³⁵⁹ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 86.

³⁶⁰ Cfr. ABELLÁN, MARINA GASCÓN, *Los hechos...* pp. 141-142.

³⁶¹ Cfr. JUSTO, ANTÓNIO DOS SANTOS, *A «Fictio Iuris»...* p. 64.

te e não propriamente quando se pretende abranger, através, particularmente, da ficção legal, um conjunto de sujeitos ou actividades que se sabem não corresponder à realidade. Essa ficção legal será positivada com o intuito de melhor assegurar a justiça da tributação, cobrindo situações em que, à partida, existirá uma capacidade contributiva, apenas se colocando o problema quando esta, de facto, não existir.

Como cremos ter ficado implícito pelo que se afirmou *supra*, não acompanhamos esta posição de ABELLÁN, defendendo, sim (dispensando-nos de repetições), que as presunções – e especificamente a presunção *iuris tantum* – exigem que tomemos certo facto como verdade e que são necessárias por razões pragmáticas³⁶². Em variadas línguas, como se fez referência *supra*, a associação da noção de tomar como verdade que apresentamos com as presunções é clara e francamente maioritária. Estas auxiliam o legislador e o intérprete facilitando-lhes³⁶³ a prossecução da verdade.

³⁶² Cfr. RESCHER, NICHOLAS, *Presumption...* p. 52: “And so the rationale of presumption is ultimately pragmatic. And even specifically cognitive presumption is, in the end, a practical device whose rationale of validation lies on the order of pragmatic considerations. There is, of course, nothing sacrosanct about the result of such a procedure. The choice of the easiest way out may fail us; that which serves adequately at first may not do so in the end. But it is clearly the sensible way to begin”.

³⁶³ Cfr. ULLMANN-MARGALIT, EDNA e MARGALIT, AVISHAI, *Holding true and holding as true*, p. 172, “[...] the role of presumptions is to facilitate action. [...] It is to avoid paralysis, or arbitrary action, in such situations that presumptions come to the aid of the deliberator. They function as means of extrication from situations of practical deliberation in which we are - or may be anticipated to be stranded due to insufficient or balanced evidence”.

Capítulo III: Considerações quanto às presunções em direito tributário

Neste capítulo iremos procurar o fundamento e a legitimação das presunções em direito tributário. Com esse intuito, iremos fazer uma incursão pelos princípios da igualdade tributária ou da tributação segundo a capacidade contributiva e da eficiência do sistema tributário. Também considerar as tensões que se geram entre estes princípios, a problemática das necessidades opostas de individualização, que se traduz numa maior complexidade, e de simplificação do sistema tributário.

Nestes necessidades conflitantes residem os valores ideológicos e técnicos, a que aludimos *supra*³⁶⁴, e que correspondem à temática da função da presunção. No direito tributário, essa função será marcadamente híbrida, com uma forte componente ideológica – sob o desígnio da tributação segundo a capacidade contributiva – mas também técnica, que é instrumental da ideológica – esta correspondendo já a preocupações de eficiência e de praticabilidade do sistema tributário.

Destas tensões, tendo como eixo orientador, claro, as presunções e o papel que desempenham no sistema tributário, iremos procurar retirar consequências para aquilo que mais interessa ao sistema tributário: a justa repartição dos encargos tributários.

Estas exigências conflitantes têm implicações consideráveis no sistema tributário e nas técnicas a que o legislador acaba por recorrer. Estas, veremos, devem ser temperadas por um princípio da proporcionalidade que, neste contexto, significa admitir *sempre* a prova em contrário quando estivermos perante presunções, explícitas ou implícitas, procurando superar a mera aparência da norma e da técnica legislativa nela adoptada. A ponderação da justiça do caso concreto é uma exigência fundamental do sistema tributário.

Como veremos, a sua exclusão, *a priori*, deverá levar a um juízo de desproporcionalidade da medida ou da técnica utilizada. Embora se possam conceber e admitir técnicas, nessa perspectiva, mais agressivas, sempre terá de haver uma válvula de es-

³⁶⁴ Cfr. Parte I, Capítulo I, 1.5.3.

cape, que permita aquela ponderação do caso concreto. A necessidade dessa válvula de escape é uma consequência daqueles princípios, e, como iremos procurar demonstrar neste capítulo, o sentido a retirar da exigência, *sempre*, da admissão de prova em contrário, prevista no art. 73.º da LGT, passará por aí.

1. A justa repartição dos encargos tributários entre a tributação segundo a capacidade contributiva e a eficiência do sistema tributário

O sistema tributário é erigido a partir de um conjunto de princípios fundamentais transmitidos pela Constituição, que têm natural autonomia, mas que se condicionam mutuamente e de cujas tensões dialécticas se compõe o sistema tributário³⁶⁵. Esta análise será efectuada, naturalmente, segundo uma perspectiva jurídica, mas serão feitas pontuais alusões à Economia, uma vez que esta também se dedica ao estudo das Finanças Públicas, embora de um modo desgarrado, pelo menos directamente, da enformação e fundamentação económico-fiscal que advém da Constituição. Importará apontar alguns aspectos e conceitos que são comuns e outros distintos aos do direito tributário³⁶⁶.

1.1. O princípio da igualdade tributária

Um dos princípios fundamentais do sistema tributário que aqui queremos realçar, em primeiro lugar, é o princípio da igualdade tributária, que se traduz num desenvolvimento do princípio da igualdade previsto no art. 13.º da CRP³⁶⁷. A previsão

³⁶⁵ Cfr. FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas...* p. 228; RODRIGUÉZ BEREJO *apud.* FABO, “[...] un bloque normativo más allá de la singularidad y característica de cada uno de ellos, por cuanto se condicionan mutuamente en orden a la consecución de un sistema tributario justo conforme a los valores constitucionales”.

³⁶⁶ Importa destacar a plena autonomia do ciência jurídica tributária da ciência económico-financeira, apesar de partilharem preocupações. Neste sentido, cfr. HAYASHI, ALEXANDRE YOSHIO, *Economia e sua repercussão no direito tributário*. “*Revista da Faculdade de Direito (Universidade de São Paulo)*”, Vol. 104, 2009, pp. 939-980, pp. 941-965. Este autor repudia o entendimento de que a economia deve ter alguma espécie de repercussão na interpretação das normas e dos factos jurídicos tributários. Recorda que nos primórdios do direito tributário existia uma influência muito pronunciada da economia e, em particular, das finanças públicas enquanto ciência económica. Entendia-se que o direito tributário devia prosseguir os fins económicos propostos, nomeadamente através da correspondência do texto legal com o sentido económico do facto jurídico tributário. Defende que, posteriormente, o direito tributário como que se emancipou como ciência assumidamente jurídica. Neste sentido, AUGUSTO BECKER *apud.* HAYASHI: “*a doutrina da interpretação do direito tributário, segundo a realidade económica, é filha do maior equívoco que tem impedido o direito tributário evoluir como ciência jurídica. Esta doutrina, inconscientemente, nega a utilidade do direito, porquanto destrói precisamente o que há de jurídico dentro do direito tributário*”. Impressionantemente, reitera AUGUSTO BECKER *apud.* HAYASHI: “*o conúbio do direito tributário com a ciência das finanças [...] provoca a gestação de um ser híbrido e teratológico: o direito tributário invertebrado*”.

³⁶⁷ Com efeito, dispõe este art. em termos genéricos, que: “1) Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei. 2) Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qual-

genérica por oposição a uma previsão especial, como acontece em Constituições de alguns países, não esvazia esta disposição do devido conteúdo no âmbito tributário³⁶⁸. Assim é por se considerar, conforme sublinha CASALTA NABAIS, o princípio da igualdade não no seu sentido formal, de igualdade perante a lei, mas antes no seu sentido material, de igualdade na lei³⁶⁹.

No direito tributário, o princípio da igualdade tributária traduz-se num princípio de tributação segundo a capacidade contributiva³⁷⁰, constituindo este o “*critério de comparação com base no qual se mede a igualdade da tributação*”³⁷¹. Este princípio implica, na pena de CASALTA NABAIS, um “*igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos e quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)*”³⁷².

Para alcançar a igualdade tributária, como lucidamente aponta SALDANHA SANCHES, deve “*o legislador fiscal escolher, como objecto dos impostos, factos e circunstâncias que sejam índices adequados da capacidade contributiva de cada sujeito passivo e dotar a Administração [Tributária], como órgão de aplicação da lei fiscal, dos meios*

quer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação económica, condição social ou orientação sexual”.

³⁶⁸ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental...* pp. 445-449; VASQUES, SÉRGIO, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra: Almedina, 2011. pp. 247-251; PIRES, MANUEL, *A Constituição de 1976 e a Fiscalidade*, coord. ou org. MIRANDA, JORGE *Estudos sobre a Constituição*, Vol. II, Lisboa: Livraria Petrony, 1978. p. 452; GOUVEIA, JORGE BACELAR, *Considerações sobre as Constituições Fiscais da União Europeia. “Ciência e Técnica Fiscal”*, n.º 381, Jan/Mar 1996, pp. 35-108, pp. 61-65.

³⁶⁹ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, p. 149. No mesmo sentido, cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental...* pp. 435-445; QUERALT, JUAN MARTÍN; SERRANO, CARMELO LOZANO e BLANCO, FRANCISCO POVEDA, *Derecho Tributario*, pp. 54-59 e NAVARRINE, SUSANA CAMILA e ASOREY, RUBÉN O., *Presunciones y ficciones...* pp. 24-25.

³⁷⁰ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, pp. 149-153; SANCHES, J. L. SALDANHA, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. pp. 211-215 e 227-229; VASQUES, SÉRGIO, *Manual...* pp. 251-260, que se refere ao princípio da capacidade contributiva como “*o critério material de igualdade adequado aos impostos*”; GOUVEIA, JORGE BACELAR, *Considerações...* “CTF”, pp. 61-66; PIRES, MANUEL, *A Constituição...* coord. ou Vol. II, pp. 452-456; QUERALT, JUAN MARTÍN; SERRANO, CARMELO LOZANO e BLANCO, FRANCISCO POVEDA, *Derecho Tributario*, pp. 54-59.

³⁷¹ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental...* pp. 437-449.

³⁷² Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, p. 149. No mesmo sentido, cfr. FRANCO, ANTÓNIO L. DE SOUSA, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. II, 4ª ed. Coimbra: Almedina, 1999. pp. 178-181; CANOTILHO, J. J. GOMES e MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I, 4ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. p. 1089, GOMES, NUNO DE SÁ, *Manual...* Vol. II, pp. 204-205 e CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, pp. 84-85 e 93-94. Esclarece ainda, SANCHES, J. L. SALDANHA, *Manual...* p. 212 que: “*Da escolha de certos objectos como factos tributários pode resultar o arbítrio fiscal. Isto porque esta escolha pode implicar a oneração excessiva de um determinado grupo de contribuintes ou o privilégio fiscal com a desoneração efectiva de outros grupos – tudo como resultado directo da previsão legal ou, então, como resultado prático da sua aplicação. Não significa isto que a lei deve garantir, na sua aplicação, um resultado igual para cada um dos destinatários: significa antes que a diferenciação dos resultados deve corresponder à efectiva diferença existente entre os destinatários. A diferenciação dos resultados deve ser uma função da situação concreta de cada contribuinte e constituir, deste modo, uma diferenciação que é objecto de tutela específica pela ordem jurídica*”.

adequados para obter o seu cumprimento”³⁷³. Ou seja, este autor dá-nos conta que a igualdade e a justiça material não é um problema normativo de natureza exclusivamente substantiva.

Na lição de SÁ GOMES, *“o princípio da igualdade jurídica, enquanto princípio jurídico fundamental, afirma, por um lado, a igualdade formal de todos os cidadãos perante a lei [...], o que tem como corolários, os princípios da generalidade e da impessoalidade das leis, e, por outro, de um ponto de vista material, a proibição do arbítrio [o que não afasta a possibilidade de recorrer a benefícios fiscais objectivamente justificados], e de discriminações na imputação subjectiva de direitos e deveres, o que implica a proibição de todos os privilégios ou imposições fiscais discriminatórios [...]*”³⁷⁴. Por outras palavras, este trecho serve para ilustrar que o problema da aferição da justa tributação é complexo e resultará, necessariamente, da *“tensão dialéctica recíproca”* entre os vários princípios que enformam não só a constituição fiscal, mas também a constituição económica e social, cujos objectivos o Estado tem a incumbência de prosseguir³⁷⁵.

Na economia, seguindo a pena de COSTA FERNANDES, que identifica e sintetiza as características do *“bom sistema fiscal”*³⁷⁶, ou, na expressão de TRIGO PEREIRA, do *“sistema fiscal óptimo”*³⁷⁷, podemos destacar um dos princípios que guiam a doutrina económica rumo a uma *“tributação óptima”*³⁷⁸. Existe uma *“inquestionável”* preocupação com a equidade, entendida como um princípio de justa tributação³⁷⁹. Nessa óptica, o sistema fiscal deve respeitar *“os princípios de justiça relativa socialmente assumidos em determinado tempo histórico”*³⁸⁰. Significa isto, fazendo a ponte para o direito tributário e constitucional, que o sistema fiscal deve ser estruturado (art. 101.º da CRP), com peso, conta e medida, tendo em atenção as finalidades que o Estado prossegue,

³⁷³ Cfr. SANCHES, J. L. SALDANHA, *Manual...* pp. 211-213.

³⁷⁴ Cfr. GOMES, NUNO DE SÁ, *Manual...* Vol. II, pp. 204-214.

³⁷⁵ Cfr. FRANCO, ANTÓNIO L. DE SOUSA, *Finanças Públicas...* Vol. II, pp. 198-200 e GOMES, NUNO DE SÁ, *Manual...* Vol. II, pp. 225-228.

³⁷⁶ Cfr. FERNANDES, ABEL L. COSTA, *A Economia das Finanças Públicas*, Coimbra: Almedina, 2010. p. 65.

³⁷⁷ Cfr. PEREIRA, PAULO TRIGO, et al., *Economia e Finanças Públicas*, 3ª ed. Lisboa: Escolar Editora, 2009. pp. 216-219.

³⁷⁸ Cfr. FERNANDES, ABEL L. COSTA, *A Economia das Finanças...* p. 77.

³⁷⁹ Cfr. PEREIRA, PAULO TRIGO, et al., *Economia e Finanças Públicas*, p. 7: *“A análise da equidade visa determinar os efeitos da distribuição da carga fiscal e dos benefícios da despesa pública no bem-estar social”*.

³⁸⁰ Cfr. FERNANDES, ABEL L. COSTA, *A Economia das Finanças...* pp. 65-66.

tanto no domínio económico (art. 101.º, 81.º, 93.º, 99.º e 100.º da CRP) como social (art. 101.º da CRP, surgindo estas incumbências na lei constitucional sem uma sintética ordenação programática à semelhança das normas que se acabou de referir, antes de forma dispersa mas densa ao longo da Parte I, referente aos direitos e deveres fundamentais, arts. 12-79.º da CRP) e, naturalmente, aquelas que surgem identificadas como tarefas fundamentais do Estado (art. 9.º CRP).

Esta questão da equidade do sistema fiscal está intimamente relacionada com a percepção que os cidadãos têm do sistema fiscal, do Estado e outros factores. Socorrendo-nos da lição de SOUSA FRANCO³⁸¹, podemos afirmar que existe uma larga panóplia de factores que podem fazer com que os cidadãos percepcionem e sintam o sistema fiscal como “*pesado*”, como injusto. Desde logo, num aspecto que COSTA FERNANDES também releva³⁸², tal pode derivar da falta de consenso quanto aos objectivos do Estado e o modo e intensidade como este os prossegue, traduzindo-se em má distribuição da despesa pública e serviços maus e ineficientes³⁸³. Daí emerge um sentimento de desequilíbrio entre o que se paga de imposto e o que, abstractamente, pois não existe qualquer contrapartida directa, se tem em retorno. Também outros factores aparentemente exógenos à estruturação do sistema fiscal propriamente dito podem contribuir para essa percepção de injustiça, como a má informação quanto à política fiscal, o desagrado com a sociedade, o Estado ou o governo, ou o rendimento disponível³⁸⁴.

Pretendendo atingir a ambicionada equidade, a doutrina económica oferece vários critérios e variantes desses critérios. Importa apenas destacar o “*princípio da capacidade para pagar*”³⁸⁵, diferente nomenclatura para o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva, mas que, semelhantemente, se traduz na adequação dos sacrifícios tributários consoante a possibilidade de cada um, segundo o princípio

³⁸¹ Cfr. FRANCO, ANTÓNIO L. DE SOUSA, *Finanças Públicas...* Vol. II, p. 175.

³⁸² Cfr. FERNANDES, ABEL L. COSTA, *A Economia das Finanças...* p. 66.

³⁸³ Cfr. FRANCO, ANTÓNIO L. DE SOUSA, *Finanças Públicas...* Vol. II, p. 175.

³⁸⁴ Cfr. *Ibidem*, p. 175.

³⁸⁵ Cfr. FERNANDES, ABEL L. COSTA, *A Economia das Finanças...* pp. 68-76. Termo igualmente cunhado por PEREIRA, PAULO TRIGO, *et al.*, *Economia e Finanças Públicas*, p. 228.

da igualdade³⁸⁶: de que as pessoas com igual capacidade contributiva devem suportar os mesmos impostos (*"equidade horizontal"*) e que, por outro lado, as pessoas que não têm a mesma capacidade contributiva devem pagar um diferente montante de imposto (*"equidade vertical"*)³⁸⁷. Não obstante estas declarações, a ideia de justiça será intangível e o limite económico da tributação varia com o contexto histórico³⁸⁸ – parece ser essa a insatisfatória conclusão a retirar da filosofia que tanto se dedica à questão –, como o ilustra, neste âmbito em particular, a afirmação de que *"a equidade vertical é uma questão de gosto social e de debate político"*³⁸⁹.

Neste quadro, importa referir que o recurso à presunções e ficções, no direito, tem por objectivo a promoção da justiça. Assim, as soluções normativas consagradas sob a égide de uma exigência pragmática ou de eficiência, têm por objectivo alcançar a justa repartição dos encargos tributários. Porém, essa necessidade só pode ser vista como instrumental da tributação segundo a capacidade contributiva. A justa tributação, como iremos ver em seguida, só poderá ser alcançada através da tensão entre as necessidades de tributar segundo a capacidade contributiva e a eficiência do próprio sistema tributário, sob pena de, em muitas situações, *injustamente*, não se tributar capacidade contributiva alguma.

Nesse contexto, surge a necessidade conflituante de tornar o sistema tributário suficientemente complexo, mas também de o dotar da simplicidade necessária, de modo a não o tornar inoperante, ineficiente e, ultimamente, injusto, objectivo em parte logrado através do recurso a técnicas de tributação presuntiva.

³⁸⁶ No mesmo sentido, cfr. PEREIRA, PAULO TRIGO, *et al.*, *Economia e Finanças Públicas*, p. 216.

³⁸⁷ Cfr. FERNANDES, ABEL L. COSTA, *A Economia das Finanças...* p. 69 e PEREIRA, PAULO TRIGO, *et al.*, *Economia e Finanças Públicas*, pp. 226-231.

³⁸⁸ Cfr. CARLOS, AMÉRICO BRÁS, *Os princípios da eficácia e de eficiência tributárias*. "Ciência e Técnica Fiscal", n.º 416, Jul/Dez 2005, pp. 163-181, pp. 171-176. A respeito dos limites de tributação importa fazer referência à *"curva de Laffer"*, que nos diz, sucintamente, que é seguro que, hipoteticamente, se a taxa de imposto for 0% ou 100%, então a receita fiscal corresponderá a zero. Entre 0% e 100% residirá o ponto óptimo de tributação, que varia com o tempo, com o país e toda a estrutura económico-social subjacente. Assim, o ponto óptimo será o ponto de maior eficácia. Uma maior taxa, a partir do ponto óptimo, terá o efeito inverso e contraproducente de diminuir as receitas fiscais. Neste sentido, cfr. ainda PEREIRA, PAULO TRIGO, *et al.*, *Economia e Finanças Públicas*, pp. 271-275.

³⁸⁹ Cfr. MUSGRAVE *apud*. FERNANDES, ABEL L. COSTA, *A Economia das Finanças...* p. 69.

1.2. Entre a complexidade e a simplificação

Nesta ânsia de tributar segundo a capacidade contributiva de cada um e de tomar em consideração o princípio da igualdade tanto na sua acepção vertical como horizontal, bem como de cobrir, tributariamente, a multiplicidade de novos fenómenos económicos³⁹⁰, o legislador tende a querer tornar a legislação fiscal cada vez mais complexa, considerando incontáveis elementos de individualização, na procura de uma mais justa repartição dos encargos tributários³⁹¹; uma questão que pode ser doutrinariamente classificada, segundo PAULA DOURADO, como um problema de determinação do “*grau de densidade exigível para as leis fiscais*”³⁹². De tal forma que a preocupação mais recente tem sido a de simplificação do sistema tributário³⁹³⁻³⁹⁴ – CASALTA NABAIS é peremptório ao afirmar mesmo que “*torna-se imperiosa a necessidade de simplificação do sistema fiscal*”³⁹⁵ –, tendo em vista tornar a legislação menos equívoca, a diminuição da carga fiscal formal e a agilização da máquina fiscal; face à complexidade reinante, a simplificação torna-se bastante atractiva e contribui para uma melhoria da percepção de justiça que os contribuintes têm do sistema fiscal³⁹⁶⁻³⁹⁷. Porém, como

³⁹⁰ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, p. 149.

³⁹¹ Cfr. CARLOS, AMÉRICO BRÁS, *Os princípios da eficácia e de eficiência... "CTF"*, pp. 180-181.

³⁹² Cfr. DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal...* pp. 576-592.

³⁹³ Em rigor, a preocupação não é nova, apenas pretendemos enfatizar alguns ecos e esforços mais recentes com aquela afirmação. Pelo contrário, pode ser detectada desde há vários séculos como nos dá conta RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* p. 139, com o exemplo da *contribuição sobre portas e janelas*, que correspondia a uma tributação facilmente fiscalizável por parte da Administração, instituído em França após a Revolução.

Mais recentemente, o Estado português encomendou um estudo abrangente sobre a simplificação do sistema tributário, cujo resultado é reproduzido em *Simplificação do Sistema Fiscal Português - Relatório do Grupo de Trabalho criado por despacho do Ministro de Estado e das Finanças, de 20 de Abril de 2005. "Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal"*, n.º 201, 2007cfr. ainda, em labor de semelhante intuito, JAMES, SEBASTIAN, *A Handbook for Tax Simplification*, International Finance Corporation, 2009. Disponível em [www: <http://ssrn.com/abstract=1535499>](http://ssrn.com/abstract=1535499).

Também MCKERCHAR, MARGARET A.; MEYER, KRISTEN e KARLINSKY, STEWART, *Making Progress in Tax Simplification: A Comparison of the United States, Australia, New Zealand and the United Kingdom*, disponível em [www: <http://ssrn.com/abstract=1398643>](http://ssrn.com/abstract=1398643): “*The call for tax simplification is neither new nor diminishing. It is more than 400 years since Edward VI, King of England, ordered that the statutes be brought together and made more plain and short so that men might better understand them. In the context of the New World, in the late 1700s, Alexander Hamilton, the very able but inept duelling first Secretary of the Treasury, pointed out that ‘tax laws have in vain been multiplied; new methods to enforce the collection have in vain been tried; the public expectation has been uniformly disappointed’. Over 150 years later, Judge Learned Hand, in his usual mellifluous manner, captured the feeling on tax complexity when he said: The words of such an act as the Income Tax, merely dance before my eyes in a meaningless procession: cross-reference to cross-reference, exception upon exception—couched in abstract terms that offer no handle to seize hold of—leave in my mind only a confused sense of some vitally important, but successfully concealed purport, which it my duty to extract, only after the most inordinate expenditure of time.*”

³⁹⁴ É impressiva a máxima proposta por KLAUS TIPKE e JOACHIM LANG *apud*. DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal...* p. 577, de “*justiça fiscal através da simplificação fiscal*”.

³⁹⁵ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Reforma tributária num estado fiscal suportável - Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, Vol. II, Coimbra: Almedina, 2008. pp. 124 e ss.

³⁹⁶ Cfr. MARTINS, ANTÓNIO, *A complexidade do sistema tributário - uma inevitabilidade económica. "Fisco"*, n.º 119-121, Setembro 2005p. 28: “*Um sistema fiscal simples é bastante atractivo para os contribuintes e para as autoridades fiscais. A simplicidade permite menores dúvidas sobre a correcta explicação da lei fiscal, implica menor dispêndio de tempo por parte de*

nos dá conta PAULA DOURADO, o legislador dá sinais equívocos, algo bipolares, ora tornando o ordenamento mais complexo, ora procurando simplificá-lo³⁹⁸. Esta autora defende, claramente, que “o princípio da legalidade, como instrumento de “calculabilidade” da decisão, e expressão da democracia, exige leis simples”³⁹⁹.

São várias as razões que podem ser apontadas para a complexidade do sistema fiscal. Aquela que se indicou – de tentar tratar de forma diferente o que é diferente – será porventura a sua mais forte justificação⁴⁰⁰. Podem ainda ser indicadas a crescente complexidade da própria actividade económica e a tentativa do legislador de a enquadrar fiscalmente⁴⁰¹, a multiplicidade de fins sociais e económicos prosseguidos pelo legislador fiscal⁴⁰², a existência de grupos de pressão que procuram introduzir diferentes regimes de tratamento fiscal, nomeadamente através dos benefícios fiscais⁴⁰³, a pesada carga fiscal formal⁴⁰⁴, a “hipertrofia normativa”⁴⁰⁵ e a demasiado frequente

indivíduos e empresas no cumprimento dos deveres fiscais, e torna o sistema menos litigioso em virtude da menor complexidade das disposições normativas que o constituem”.

³⁹⁷ Neste sentido também CARLOS, AMÉRICO BRÁS, *Os princípios da eficácia e de eficiência...* “CTF”, p. 180, quando afirma que “é no ponto de equilíbrio entre equidade e simplicidade que os sistema fiscais se devem desenvolver”, referindo ainda explicitamente a necessidade de se “buscar o equilíbrio entre a simplicidade desejada e a complexidade necessária para atingir a equidade imprescindível”, mais refutando a ideia de “melhor equidade com a complexidade máxima e [a de] maior simplicidade com a iniquidade extrema”.

³⁹⁸ Cfr. DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal...* p. 578: “Encontramos, por um lado, a determinação exagerada, em que o legislador estabelece diferenciações normativas de grande pormenor, através da utilização de catálogos exemplificativos ou exemplos-padrão para definir as categorias de rendimentos, e em que constrói *Tatbestände* através da ligação entre cláusulas gerais e a casuística, e normas de aplicação residual, recorrendo a proposições jurídicas incompletas, umas explicativas, outras restritivas e outras remissivas. E encontramos, ao mesmo tempo, uma preocupação em simplificar os *Tatbestände*, baseando alguns dos seus elementos em tipos empíricos, novamente assumindo a veste de proposições jurídicas incompletas (ora explicativas, ora remissivas), que fecham os tipos legais”.

³⁹⁹ Cfr. *Ibidem*, pp. 578-579

⁴⁰⁰ Cfr. CARLOS, AMÉRICO BRÁS, *Os princípios da eficácia e de eficiência...* “CTF”, pp. 180-181.

⁴⁰¹ Cfr. *Ibidem*, pp. 180-181 e DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal...* p. 581.

⁴⁰² Cfr. DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal...* p. 581. É particularmente curiosa e acutilante a seguinte constatação de MADURO, MIGUEL POIARES e SOUSA, ANTÓNIO FRADA DE, *A Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias sobre Práticas Abusivas no Sistema Comum de IVA*, coord. ou org. ASSOCIAÇÃO FISCAL PORTUGUESA, INSTITUTO DE DIREITO ECONÓMICO, FINANCEIRO E FISCAL DA FACULDADE DO DIREITO DE LISBOA *Vinte anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra: Almedina, 2008. p. 123: “[...] pondo de lado as razões económicas, práticas ou de ordem social que justificam a consagração na Sexta Directiva das inúmeras isenções aí previstas, [...] deve conceder-se que uma parte substancial dos reenvios prejudiciais feitos para o Tribunal de Justiça, resultam precisamente da existência dessas isenções. Fica-se até com a impressão, à vista dos casos recentes de elisão fiscal que, em larga medida, essas operações de ilisão não teriam lugar se as isenções previstas pelo sistema comum de IVA não existissem.[...] Mau grado as óptimas intenções (por vezes até sociais) que animaram a sua consagração pelo legislador comunitário, algumas dessas isenções podem dar azo a mais problemas e abusos do que benefícios, ao abrirem a porta à adopção de comportamentos oportunistas, geradores de ineficiências e de aumentos de regressividade em termos de justiça fiscal”.

⁴⁰³ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Reforma tributária num estado fiscal suportável - Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, Vol. II, pp. 124 e ss.: “Uma complexidade que atinge o quase o paradoxismo no bem conhecido domínio dos benefícios fiscais, em que não obstante a codificação constituída pelo EBF, têm vindo a proliferar a mais dispersa legislação avulsa carecida, na maior parte dos casos, da mais elementar racionalidade jurídica e /ou económica”. No mesmo sentido, CARLOS, AMÉRICO BRÁS, *Os princípios da eficácia e de eficiência...* “CTF”, pp. 180-181 e DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal...* p. 581.

⁴⁰⁴ Cfr. CARLOS, AMÉRICO BRÁS, *Os princípios da eficácia e de eficiência...* “CTF”, p. 178: “Do mesmo modo se coloca o problema, em nosso entender, relativamente aos chamados custos de cumprimento impostos aos contribuintes e outros sujeitos passivos, em virtude de uma determinada opção legislativa. Estes custos são os custos em dinheiro (por exemplo, técnicos de contas, consultores, software), os custos em tempo e os custos psicológicos (realmente existentes, embora de problemática

legislação que, apesar de algumas forças no sentido da simplificação, tende a tornar o sistema fiscal mais complexo a cada ciclo orçamental, assumindo-se assim como fonte de grande instabilidade e insegurança jurídica⁴⁰⁶.

Reflectindo sobre a questão da complexidade vs. simplicidade do sistema fiscal, CASALTA NABAIS defende que é necessário, por um lado, “*reduzir, e reduzir significativamente*”, o complexo normativo tributário, e, por outro lado, simplificar as restantes, de modo a obtermos um sistema tributário funcional e menos oneroso⁴⁰⁷.

Com efeito, há mesmo quem coloque a questão da constitucionalidade de uma norma fiscal que se afigure ineficiente, como BRÁS CARLOS, que defende que se impõe um dever constitucional de eficiência ao legislador, fundamentado no princípio da proporcionalidade, concluindo que uma norma que resulte ineficiente e improdutiva deve ser considerada inconstitucional⁴⁰⁸.

1.3. O princípio da eficiência e a praticabilidade

Na sequência desta última secção, importa destacar que existem várias acepções possíveis deste princípio da eficiência do sistema tributário. Este pode ser visto

mensuração), suportados pelos contribuintes para cumprimento das suas obrigações fiscais”. Também NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Reforma tributária num estado fiscal suportável - Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, Vol. II, pp. 124 e ss.: “*Designadamente impõe-se que o legislador desonere as empresas da rede labiríntica de obrigações acessórias que crescentemente as tem vindo a manietar*”.

⁴⁰⁵ A expressão “*hipertrofia normativa*” é de DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal...* p. 576, com a qual pretende abranger os problemas da “*falta de qualidade da legislação, devido, por exemplo, à má técnica, à dispersão normativa ou ausência de sistematicidade*”. Cfr. também CARLOS, AMÉRICO BRÁS, *Os princípios da eficácia e de eficiência...* “CTF”, pp. 180-181, que fala menos impressivamente na “*má legislação*”. Em parte também provocado por comportamentos de elisão fiscal aos quais o legislador pretende obstar, cfr. DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal...* p. 581. Bem como, na última década, pela “*remissão expressa ou implícita para regulamentos*”, cfr. *Ibidem*, p. 582, agravando seriamente o problema da “*ininteligibilidade da lei fiscal*”.

⁴⁰⁶ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Reforma tributária num estado fiscal suportável - Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, Vol. II, pp. 124 e ss.: “*Particularmente grave neste domínio é a permanente instabilidade do quadro normativo dos impostos que se não compadece minimamente com a actividade empresarial que requer uma exigente planificação de médio e longo prazo, tendo em conta os custos, incluindo naturalmente os custos fiscais, nos quais é previsível incorrer*”.

⁴⁰⁷ Cfr. *Ibidem*, pp. 124 e ss.

⁴⁰⁸ Cfr. *Ibidem*, pp. 124 e ss. Neste, sentido, defende que “*para além do dever de eficiência administrativa, [existe] um dever constitucional de eficiência que se impõe também ao legislador fiscal [que se fundamenta no princípio de proporcionalidade, que obriga à adequação dos meios em face dos fins e que impõe que a lesão do património dos particulares efectuada pela tributação se restrinja ao necessário para a prossecução dos objectivos constitucionais em matéria fiscal]; um dever que, em sede fiscal, proíba, designadamente, soluções legislativas que, pela sua improdutividade, complexidade, ou outra razão, determinem custos (nomeadamente de liquidação e controlo) superiores*”.

Mais acrescenta que “[...] *incumbe ao legislador, quando adoptar qualquer lei, e particularmente quando se trata de leis no domínio da luta contra a evasão fiscal, proceder à devida ponderação custos/benefícios. O que servirá, nomeadamente, para não “investir” em medidas de combate à evasão fiscal cuja complexidade e custo de aplicação se não coadunam minimamente com as receitas fiscais que as mesmas visam salvaguardar ou recuperar. Pois é reconhecido que os encargos decorrentes da complexidade do sistema fiscal são enormes mesmo em países com sistemas económicos e fiscais cuja eficiência é muito superior à que se verifique entre nós*”.

segundo uma perspectiva de eficiência da própria Administração Tributária, e tal preocupação é comum tanto ao direito como à economia, mas também segundo uma perspectiva normativa, de eficiência do próprio sistema tributário, da normatividade concebida pelo legislador⁴⁰⁹. Haveremos ainda de distinguir estas acepções da concepção económica de eficiência enquanto característica de um *“bom sistema fiscal”*; eficiência que não deve, tampouco, ser confundida com a eficácia⁴¹⁰.

Como ponto de partida, recordaremos a lição de SOUSA FRANCO, segundo a qual a eficiência tributária pode ser definida como *“a medida em que o sistema fiscal [...] é adequado às finalidades que por ele haveriam de ser prosseguidas, relativamente à actuação sobre a estrutura e a conjuntura económico-social”*⁴¹¹. A preocupação que este autor manifesta é mais lata do que aquela que pretendemos realçar, uma vez que serve para assinalar a transição de um sistema fiscal que se queria neutro, entendido como a obrigação do Estado em *“abster-se de adoptar qualquer forma de tributação susceptível de implicar alterações do normal funcionamento da economia”* e de *“tomar todas as medidas que se revelem necessárias para que os impostos sejam tão pouco sentidos quanto possível”*⁴¹²; para um sistema fiscal funcional, enquanto sistema *“adequa[do] à prossecução de objectivos de política económica e social (ou outros objectivos extrínsecos ou extrafiscais)”*⁴¹³.

Não descurando, naturalmente, a relevância desta perspectiva, que SÁ GOMES também destaca⁴¹⁴, pretendemo-nos centrar na eficiência do sistema tributário à luz da justa repartição dos encargos tributários.

Assim, aquele princípio da eficiência normativa do sistema tributário, de que nos fala BRÁS CARLOS⁴¹⁵ quando afirma a existência de um *“dever constitucional de efici-*

⁴⁰⁹ Cfr. CARLOS, AMÉRICO BRÁS, *Os princípios da eficácia e de eficiência...* “CTF”, pp. 176-177: “Há, pelo menos, dois significados para o requisitos “eficiência da tributação”: o da eficiência económica, entendida como ausência de distorções na afectação de recursos por via dos impostos [...]; e o da eficiência enquanto requisito constitucional de “racionalização dos meios a utilizar pelos serviços” (art. 267.º, n.º 5 da CRP)”.

⁴¹⁰ Cfr. *Ibidem*, pp. 176-177: “Toda a eficiência é um conceito de relação. No que respeita aos impostos, a eficiência é aferida pela comparação entre as receitas fiscais arrecadadas e os objectivos extra-fiscais prosseguidos, por um lado; e a totalidade dos custos (financeiros e não financeiros) suportados para o efeito, por outro. Enquanto a eficácia tributária respeita unicamente à concretização dos objectivos fiscais e extra-fiscais dos impostos individualmente considerados ou do sistema tributário no seu todo, a sua eficiência atende à relação entre os objectivos e os custos suportados para a sua prossecução”.

⁴¹¹ Cfr. FRANCO, ANTÓNIO L. DE SOUSA, *Finanças Públicas...* Vol. II, p. 198.

⁴¹² Cfr. *Ibidem*, p. 198.

⁴¹³ Cfr. *Ibidem*, p. 199.

⁴¹⁴ Cfr. GOMES, NUNO DE SÁ, *Manual...* Vol. II, pp. 223-224.

ência que se impõe ao legislador fiscal”, fundamenta-se no princípio da proporcionalidade. Na mesma senda, CASALTA NABAIS expressa-se em relação a esta questão no contexto da simplificação do sistema tributário e do “limite aos limites da tributação”, defendendo que a necessidade de tornar o sistema tributário “exequível e praticável” deve “respeitar o princípio da proibição do excesso” pois, “ao lançar mão desse instrumento de simplificação, [o legislador] há-de socorrer-se de tipificações objectivamente assentes em efectivas situações típicas e admitir que a Administração [Tributária] possa socorrer-se de “medidas equitativas”, dispensando-a assim de observar as tipificações legais naquelas situações em que a seu respeito conduz a intoleráveis iniquidades”⁴¹⁶, assim defendendo um princípio da praticabilidade⁴¹⁷.

A tipicização⁴¹⁸ é um instrumento legislativo legítimo, mas que levanta cada vez maiores problemas de natureza constitucional⁴¹⁹. É uma técnica fundamental para assegurar a praticabilidade do sistema tributário⁴²⁰ e, assim, possibilitar a execução da lei por parte da Administração Tributária, nomeadamente através da consagração de pressupostos materiais de mais fácil comprovação⁴²¹. O problema, como sublinha GOMES CANOTILHO, consiste na acentuação exagerada das “dimensões de simplificação e de praticabilidade”, que se contrapõe à imprudente imponderação de situações concretas

⁴¹⁵ Cfr. CARLOS, AMÉRICO BRÁS, *Os princípios da eficácia e de eficiência...* “CTF”, pp. 177-178.

⁴¹⁶ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, pp. 161-162.

⁴¹⁷ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental...* pp. 619-626. Com efeito, esta ideia já era anteriormente defendida pelo mesmo CASALTA NABAIS: “a ideia de praticabilidade exige do legislador a elaboração de leis cuja aplicação e execução seja eficaz e económica ou eficiente, ou seja, leis que conduzam a resultados consonantes com os objectivos pretendidos e a custos que evitem o desperdício. O que implica, seja a simplificação das leis fiscais, de modo a obstar ou a atenuar a sua natural supercomplexização, incoerência e falta de adaptação ao desenvolvimento económico, seja o reforço em meios humanos e materiais da Administração [Tributária] para adequar a sua capacidade às necessidades executivas exigidas pelas leis exequendas”.

⁴¹⁸ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* p. 103-105 e VASCONCELOS, PEDRO PAIS DE, *Contratos Atípicos*, pp. 126 e ss. A técnica de tipicização, ou tipicidade, distingue-se da tipologia. No direito tributário, em particular quanto aos elementos essenciais dos impostos, diz-se que a tipologia é taxativa. Assim é quando “não existe possibilidade de criação de outras figuras para além das previstas na lei” (RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* p. 103). Desta forma, o sistema normativo tributário vai sendo densificado com uma estrutura piramidal (pp. 103-104). Distintamente, a tipicidade/tipicização diz respeito à “técnica que está subjacente à articulação” da tipologia (pp. 104-105). Segundo VASCONCELOS, PEDRO PAIS DE, *Contratos Atípicos*, pp. 126 e ss., a estrutura piramidal é resultado da variação inversa de extensão e de compreensão da norma: “tendo no topo um conceito cuja extensão abranja toda a realidade e na base o singular”; “no topo da pirâmide, o conceito supremo tem o cosmos por extensão e uma compreensão mínima; na base da pirâmide, o singular tem compreensão total e uma extensão mínima”.

⁴¹⁹ Cfr. CANOTILHO, J. J. GOMES, *Cláusulas de rigor...* “RLJ”, p. 74.

⁴²⁰ Cfr. LOUREIRO, JOÃO CARLOS SIMÕES GONÇALVES, *O Procedimento Administrativo entre a eficiência e a garantia dos particulares (algumas considerações)*. “*Stvdia Ivridica - Boletim da Faculdade de Direito (Universidade de Coimbra)*”, Vol. n.º 13, 1995, p. 131, defendendo que, no direito tributário, “a Administração está autorizada a uma consideração tipicizada, sob pena de, no limite, os custos serem maiores que as receitas”.

⁴²¹ Cfr. CANOTILHO, J. J. GOMES, *Cláusulas de rigor...* “RLJ”, p. 75.

e de circunstâncias complexas⁴²². O que, por vezes, é um pouco paradoxal, pois certos esforços de simplificação são dirigidos, precisamente, a situações que o legislador sabe serem complexas.

Devemos também falar, por outro lado, num princípio da eficiência da administração tributária, que decorre dos arts. 266.º, n.º 1 e 267.º, n.º 1, 2 e 3 da CRP, e que determina que, destacando meramente algumas das notas aí ínsitas, esta deve visar a prossecução do interesse público⁴²³, sendo estruturada de modo a evitar a burocratização, assegurando a racionalização dos recursos e salvaguardando a eficácia de actuação⁴²⁴.

Neste quadro, parece-nos merecer destaque a lúcida afirmação de GONÇALVES LOUREIRO, que se debruça alongadamente sobre as tensões geradas entre as necessidades conflituantes de eficiência da Administração e de garantir os direitos dos particulares: *“o abre-te Sésamo do controlo judicial da eficiência ou ineficiência das concretas configurações procedimentais a cargo da Administração chama-se agora princípio da proporcionalidade”*⁴²⁵.

Na doutrina económica, focada na questão das finanças públicas⁴²⁶, tal preocupação surge tratada como uma preocupação com a minimização dos custos de administração e de cumprimento pelos contribuintes⁴²⁷⁻⁴²⁸, que corresponde, o primeiro aspecto, ao conjunto de despesas exigidas para a manutenção da máquina fiscal, que

⁴²² Cfr. *Ibidem*, p. 75.

⁴²³ Cfr. CARLOS, AMÉRICO BRÁS, *Os princípios da eficácia e de eficiência...* “CTF”, pp. 176-177 e GOMES, NUNO DE SÁ, *Manual...* Vol. II, pp. 223-228. SÁ GOMES fala-nos, contudo, de um “princípio de eficiência funcional do sistema fiscal”, que se apresenta mais ligado à questão da suficiência quantitativa e qualitativa do sistema fiscal. Na doutrina económica, tal preocupação encontra-se representada na noção apontada como “eficácia financeira” por PEREIRA, PAULO TRIGO, *et al.*, *Economia e Finanças Públicas*, p. 219, na medida em que “as receitas geradas por um sistema fiscal devem ser adequadas e suficientes para fazer face às necessidades financeiras e objectivos da política orçamental”. No fundo, corresponde à afirmação de que “O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado” (art. 103.º da CRP) e de que “o Orçamento prevê as receitas necessárias para cobrir as despesas” (art. 105.º, n.º 4 da CRP).

⁴²⁴ Cfr. CANOTILHO, J. J. GOMES e MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. II, 4ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2010. pp. 805-815, art. 267.º, em particular anotações I-III, VIII e XIV.

⁴²⁵ Cfr. LOUREIRO, JOÃO CARLOS SIMÕES GONÇALVES, *O Procedimento Administrativo entre...* “*Stvdia Iuridica*”, p. 132.

⁴²⁶ Mais rara, apesar dos benefícios estruturais que daí podem advir, parece-nos ser a denominada “análise económica do direito”, que exige uma considerável interpenetração da ciência jurídica e económica. Neste sentido, cfr. *Ibidem*, p. 144, que afirma que “um outro nível de eficiência procedimental prende-se com a experimentação dos diversos modelos, a partir da grelha analítica da “análise económica do direito”. Trata-se de uma ponderação custos-benefícios de uma determinada solução normativa, que será avaliada em termos de uma normação alternativa ou da desregulamentação da matéria”.

⁴²⁷ Pode-se falar aqui também de eficiência do funcionamento da Administração Tributária, cfr. BARROS, CARLOS PESTANA, A *Eficiência da Administração Fiscal: O caso dos Serviços de Finanças de Lisboa*. “*Ciência e Técnica Fiscal*”, n.º 416, Jul/Dez, 2005, pp. 105-126.

⁴²⁸ Cfr. CARVALHO, ANTÓNIO JOAQUIM, *Custos da cobrança dos impostos a cargo da administração e dos contribuintes*. *Ibidem* n.º 355, Jul/Dez 1989, pp. 7-30.

seja eficaz e eficiente, e, o segundo aspecto, aos encargos que os cidadãos, contribuintes, são obrigados a suportar para satisfazerem as obrigações tributárias⁴²⁹.

Estas ideias ligam-se à questão da complexidade vs. simplicidade do sistema fiscal. Um sistema mais complexo será mais justo por melhor materializar a tributação consoante a diferente capacidade contributiva, mas será mais difícil de perceber e de entender, conduzindo a desigualdades e injustiças derivadas da melhor ou pior compreensão do sistema fiscal, das diferentes formas de rendimento, taxas, deduções e demais benefícios fiscais e da própria densidade e complexidade das obrigações declarativas, com todos os diferentes prazos que lhes estão associadas. Apesar disso, o universo das razões, cujo melhor conhecimento invocará a intromissão de outras áreas, como a sociologia, a ciência política e a psicologia, que levam os contribuintes a cumprir com as suas obrigações em maior ou menor medida, ainda se encontra consideravelmente obnubilado⁴³⁰.

A alusão que aqui fazemos a um princípio da eficiência do sistema tributário não deve ser confundida com as concepções de eficiência económica. De entre as características fundamentais para a construção de um *“bom sistema fiscal”*, na perspectiva económica, encontra-se a eficiência, entendida, tal como surgem apontadas por COSTA FERNANDES e TRIGO PEREIRA, no sentido de que a tributação deve ser fixada procurando minimizar as interferências com decisões eficientes dos agentes económicos, salvaguardando a competitividade e concorrência do mercado⁴³¹.

Ou seja, a tributação deve evitar *atrapalhar* a economia com a introdução de desnecessárias ineficiências e aumentar o bem-estar social⁴³², tendo por objectivo um *“ótimo social”*⁴³³. Paralelamente, numa característica que TRIGO PEREIRA apelida de

⁴²⁹ Cfr. FERNANDES, ABEL L. COSTA, *A Economia das Finanças...* pp. 65 e 78-95 e PEREIRA, PAULO TRIGO, et al., *Economia e Finanças Públicas*, p. 218.

⁴³⁰ Cfr. MIKESSELL, JOHN L. e BIRSKYTE, LIUCIJA, *The Tax Compliance Puzzle: Evidence from Theory and Practice*. "International Journal of Public Administration", Vol. 30, Issue 10, pp. 1045-1081. Disponível em [www: <http://dx.doi.org/10.1080/01900690701221423>](http://dx.doi.org/10.1080/01900690701221423).

⁴³¹ Cfr. PEREIRA, PAULO TRIGO, et al., *Economia e Finanças Públicas*, p. 217.

⁴³² No mesmo sentido, cfr. *Ibidem*, p. 8: "Eficiência, no seu sentido económico mais simples, significa afectar os recursos económicos de forma óptima, no sentido de que não é possível melhorar o bem-estar de um agente económico sem que seja através da diminuição do bem-estar de outro".

⁴³³ Cfr. *Ibidem*, pp. 42-43: define-se "ótimo social como sendo o estado social que, para além de ser eficiente, maximiza o bem-estar da sociedade, ou seja o ótimo de entre os ótimos".

flexibilidade⁴³⁴, o sistema fiscal deve ter a “*capacidade para constituir um instrumento efectivo de gestão da conjuntura económica*”⁴³⁵.

Transposto para a linguagem constitucional, isto significa que, apesar do sistema fiscal dever fomentar o desenvolvimento económico e bem-estar social (arts. 9.º, al. d) e 101.º da CRP), este deve também respeitar o seu normal desenvolvimento, nomeadamente evitando distorções concorrenciais (art. 81.º, al. f), g) e j) e 99.º da CRP), questão concorrencial que, aliás, é também um problema de Direito da União Europeia, que impede, designadamente, certos auxílios do Estado⁴³⁶, para além de inúmeros problemas de compatibilização entre o conteúdo económico do Tratado e a Constituição⁴³⁷.

Finalizando, o conceito de princípio de eficiência do sistema tributário que aqui nos interessa destacar é aquele entendido, fundamentalmente, como uma forma de garantir a exequibilidade da lei e, na expressão de SALDANHA SANCHES⁴³⁸, a “*garanti[a] [de] uma generalização efectiva na distribuição dos encargos tributários*”, ou seja, uma justa repartição dos encargos tributários, “*não apenas por via da sua formulação (previsão normativa)*”, em termos mais simples, de uma igualdade no papel, “*mas também através do seu cumprimento generalizado*”.

1.4. A justa repartição dos encargos tributários como produto do princípio da igualdade e da eficiência

Em nosso entender, o princípio da justiça tributária, da justa repartição dos encargos tributários, tal como surge previsto no art. 106.º, n.º 1 da CRP e sem querer entrar na aceção da justiça social⁴³⁹, deve ser entendido como um produto, i) por um

⁴³⁴ Cfr. *Ibidem*, p. 217.

⁴³⁵ Cfr. FERNANDES, ABEL L. COSTA, *A Economia das Finanças...* pp. 65 e 76-77.

⁴³⁶ Na lei, art. 13.º da Lei da Concorrência, Lei, n.º 18/2003, de 11 de Junho e arts. 107.º e 119.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (antigos arts. 87.º e 4.º do TCE), Jornal Oficial C 83 de 30 de Março de 2010.

Na jurisprudência, cfr. designadamente, AcTJUE caso *De gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg c. Alta Autoridade*, de 23/02/1961, proc. 30/59 e AcTJUE *Altmark Trans GmbH e Outros*, proc. C-280/00.

Na doutrina, cfr. PEREIRA, MIGUEL MENDES, *Lei da Concorrência Anotada*, Coimbra: Coimbra Editora, 2009., art. 13.º p. 221.

⁴³⁷ Cfr. FERREIRA, EDUARDO PAZ, *A Constituição Económica de 1976: «Que reste-t-il de nos amours?»*, coord. ou org. MIRANDA, JORGE *Perspectivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*, Vol. I, Coimbra: Coimbra Editora, 1996. pp. 407-413 e VASQUES, SÉRGIO, *Manual...* pp. 122-125.

⁴³⁸ Cfr. SANCHES, J. L. SALDANHA, *Manual...* pp. 211-213.

⁴³⁹ Cfr. GOUVEIA, JORGE BACELAR, *Considerações... "CTF"*, pp. 66-67.

lado, de um princípio da igualdade e de tributação segundo a capacidade contributiva, ou seja, de uma igualdade em sentido material ou, segundo CASALTA NABAIS⁴⁴⁰, uma “igualdade na lei”, por oposição a uma igualdade formal, “perante a lei”, e, ii) por outro lado, de um princípio da eficiência do sistema tributário⁴⁴¹, entendido como a incumbência do legislador em plasmar normas substantivas e adjectivas que se afigurem exequíveis e praticáveis⁴⁴², ou, na expressão de ENRICO DE MITA, obedecendo a uma exigência de racionalidade do imposto (*esigenza di razionalità delle imposte*)⁴⁴³, iii) e que assim contribuam para uma efectiva justiça⁴⁴⁴, que não será uma justiça ideal ou uma *absoluta* igualdade material, mas antes uma justiça que se quererá aproximada e sistematicamente coerente⁴⁴⁵, por razões pragmáticas, como resultado da “relação de tensão entre a necessidade de tipicização e a justiça do caso concreto”⁴⁴⁶.

Finalizando, não será demais lembrar a lição de CASALTA NABAIS, que ilustra esta questão com o brocardo latino “*summum jus, summa injuria*” e com ditado popular “*o óptimo é inimigo do bom*”. Este autor alerta, precisamente, que “uma tributação preocupada com a busca maximalista da justiça fiscal [pode] conduzir ao resultado oposto, por deficiências inultrapassáveis na sua aplicação e execução”⁴⁴⁷.

2. Recurso às técnicas presuntivas

Neste quadro, as presunções e as técnicas de tributação presuntiva⁴⁴⁸ desempenham um papel fundamental no sistema fiscal pois, até mais do que o tornar eficien-

⁴⁴⁰ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, pp. 149-153.

⁴⁴¹ Cfr. *Ibidem*, pp. 161-162, que nos fala a este respeito, com a mesma intenção, em vez de um princípio de eficiência, de um princípio de praticabilidade, que deve “conduz[ir] à exclusão não só das soluções impossíveis de levar à prática mas também das soluções economicamente insuportáveis”.

⁴⁴² Cfr. *Ibidem*, pp. 161-162, “Especificamente, o princípio da igualdade fiscal tem de actuar num contexto dum direito fiscal que, para ser exequível e praticável, reclama com veemência a sua simplificação a conseguir sobretudo através do recurso à tipificação ou estandardização (quantitativa ou qualitativa) das leis fiscais”.

⁴⁴³ Cfr. MITA, ENRICO DE, *Principi di Diritto Tributario*, pp. 86-87.

⁴⁴⁴ A ideia de “efectiva justiça” terá muito que ver, em última instância, com a percepção que existe em relação ao sistema tributário pela população num dado momento histórico, mas essa deve ser uma preocupação activa do legislador, que deve, pelo menos, procurar fazer o que está ao seu alcance.

⁴⁴⁵ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, pp. 160-162, que reflecte quanto ao princípio da “coerência do sistema e o limite aos limites da tributação”.

⁴⁴⁶ Cfr. CANOTILHO, J. J. GOMES, *Cláusulas de rigor... “RLJ”*, p. 74, citando GABRIELE BRITZ: “A relação de tensão entre a necessidade de tipicização e a justiça do caso concreto é um problema clássico de direito constitucional e de direito administrativo cuja solução prática, sobretudo perante o legislador fiscal e a Administração [Tributária] é continuamente acompanhada, de forma crítica, pela ciência de direito constitucional”.

⁴⁴⁷ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental...* p. 620. Cfr. também NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, pp. 161-162.

⁴⁴⁸ Para uma evolução histórica das técnicas presuntivas no ordenamento português, cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* pp. 133-151.

te, tornam-no possível, tal como existe hoje⁴⁴⁹. Neste sentido, CASALTA NABAIS postula que, *“perante a supercomplexização, incoerência e inadaptabilidade da avalanche de normas jurídico-fiscais, que suportam os actuais sistema fiscais dos países desenvolvidos, raramente a praticabilidade se conseguirá apenas pela via do reforço da capacidade da administração, exigindo-se antes que se enfrente com coragem e determinação o problema da efectiva simplificação das leis fiscais [...]”* e, *“com esse propósito, o legislador pode e deve socorrer-se de diversas técnicas”*, de entre as quais as técnicas presuntivas⁴⁵⁰, mas também as técnicas de tipificação ou standardização⁴⁵¹.

Nesta sequência, PAULA DOURADO defende que a *ratio* e a argumentação em torno da necessidade das presunções *iuris tantum* *“aplica-se também, mutatis mutandis, às presunções iuris et de iure, às ficções e às técnicas semelhantes”*; *“em qualquer dos casos, o que temos são, pois, técnicas que exprimem tipos”*⁴⁵².

Porém, antes de avançarmos para as técnicas presuntivas, devemos assinalar, previamente, uma outra presunção. A este propósito, ULLMANN-MARGALIT e MARGALIT salientam que uma das funções das presunções é a de auxiliar o decisor, facilitando-lhe o caminho a percorrer e, sobretudo, evitar tanto a paralisia como o arbítrio⁴⁵³. Aliás, sem a presunção de boa-fé e veracidade das declarações prevista no art. 75.º, n.º 1 da

⁴⁴⁹ Cfr. NAVARRINE, SUSANA CAMILA e ASOREY, RUBÉN O., *Presunciones y ficciones...* pp. 121-122.

⁴⁵⁰ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua admissibilidade)*. “*Stvdia Ivridica - Boletim da Faculdade de Direito (Universidade de Coimbra)*”, n.º 5, 1994, p. 279: *“Assim acontece desde logo com as presunções a que o legislador fiscal frequentemente recorre com os objectivos de conferir certeza e simplicidade às relações fiscais, de permitir uma pronta e regular percepção dos impostos e de evitar a evasão e fraude fiscal”*.

⁴⁵¹ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental...* pp. 619-626. Em especial sobre as técnicas de tipificação na lei, na administração e nos tribunais, cfr. DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal...* pp. 643-758.

⁴⁵² Cfr. DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal...* pp. 612-622, em particular p. 613, da qual transcrevemos os termos da argumentação de SANTOS JUSTO, a que esta autora se refere: *“Diz-nos o professor que as presunções iuris (referindo-se às presunções iuris tantum) são um “expediente que, tendo por base uma certa probabilidade ou normalidade, justifica a elaboração de normas jurídicas (...)” de modo a “(...) eliminar as obscuridades, os equívocos e as incertezas, defendendo a segurança e a precisão postuladas pela realização prática do Direito... (a) assegurar a justiça, a equidade e o bem comum moral, social e económico... (a) afastar a possibilidade de os litígios se protelarem indefinidamente e de receberem soluções contraditórias, susceptíveis de abalarem a pax social e o prestígio da autoridade judicial”, em suma “enquanto houver dúvidas, for limitada a capacidade humana de atingir a verdade e se fizer sentir a necessidade de preservar valores de ofensas que desestabilizam a vida humana e comprometem gravemente a sociedade, a ars jurídica não pode dispensar as praesumptiones”*.

⁴⁵³ Cfr. ULLMANN-MARGALIT, EDNA e MARGALIT, AVISHAI, *Holding true and holding as true*, p. 172, “[...] the role of presumptions is to facilitate action. [...] It is to avoid paralysis, or arbitrary action, in such situations that presumptions come to the aid of the deliberator. They function as means of extrication from situations of practical deliberation in which we are - or may be anticipated to be stranded due to insufficient or balanced evidence”.

LGT, que já vimos que não é uma presunção em sentido estrito, mas antes uma presunção aparente⁴⁵⁴, o sistema fiscal ficaria absolutamente paralisado.

Essa foi uma opção consciente do legislador, já aquando da entrada em vigor CPT (expressamente referida no ponto 1. do respectivo Preâmbulo) e demais reformas fiscais da época e reiterada no art. 100.º do CPPT, abdicando dum sistema que partisse da presunção de legalidade dos actos da administração para um que tivesse por base aquela presunção de boa-fé e veracidade das declarações, assim permitindo que a Administração Tributária e a tributação de um modo geral chegue onde de outra forma dificilmente chegaria.

Na mesma linha de raciocínio, RESCHER salienta a importância da relação entre as presunções e a confiança nas relações sociais, defendendo que *“só através de uma cooperação baseada numa confiança recíproca é que podemos resolver efectivamente problemas que são demasiado latos para uma só pessoa”*⁴⁵⁵. Ideia que encontra perfeita correspondência no procedimento tributário através do princípio da colaboração recíproca, da participação e do inquisitório.

Este aspecto, embora exemplificativo da importância das presunções no ordenamento jurídico-tributário, não diz respeito àquilo que se concebe como *“tributação presuntiva”*⁴⁵⁶.

No observação de THURONYI⁴⁵⁷, a tributação presuntiva envolve o recurso a meios indirectos de tributação, que diferem das regras directas baseadas na contabilidade

⁴⁵⁴ Muito sumariamente recuperando o que se disse: nas presunções afirma-se que *“se ocorre A, presume-se B, salvo prova em contrário”*; nas verdades interinas formula-se, meramente, que *“deve presumir-se B, salvo prova em contrário”*; dentro das verdades interinas, merecem destaque as presunções aparentes, que se distinguem destas por apresentarem a mesma estrutura das presunções, *“na medida em que apresentam duas afirmações unidas entre si por um certo enlace”*, mas, sob a aparência de presunção, o que acontece é que o *“facto que aparece como presumido integra, necessariamente, a afirmação base”*.

⁴⁵⁵ Cfr. RESCHER, NICHOLAS, *Presumption...* pp. 88-91 e 96-97.

⁴⁵⁶ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* pp. 63-64. No ordenamento português, SÉRGIO RIBEIRO destaca dois grandes tipos de tributação presuntiva: a avaliação objectiva e a avaliação indirecta. Na lição deste autor, *“a avaliação objectiva pretende ser um modo alternativo de determinação do rendimento tributável relativamente à determinação do rendimento com base na declaração do contribuinte e elementos contabilísticos que lhe servem de suporte”*; *“a avaliação indirecta, por seu lado, encontra-se ligada a situações patológicas e envolve alguma margem de apreciação por parte da Administração. Segundo alguns autores, a avaliação indirecta tem igualmente um carácter sancionatório”*.

Por conseguinte, SÉRGIO RIBEIRO assinala como diferenças fundamentais: *“o facto de na avaliação objectiva os factores utilizados para estimar o rendimento serem empregues não como meramente indiciativos do rendimento efectivamente obtido, como acontece na avaliação indirecta, mas em substituição daquele tipo de rendimento”* e ainda *“a circunstância de a tributação indirecta, ao contrário da objectiva, só ter lugar em circunstâncias excepcionais e de natureza patológica, quando é impossível a determinação da matéria tributável directamente, por motivos imputáveis ao contribuinte”*.

ou declarações dos contribuintes, desta forma colocando a ênfase da tributação presuntiva no afastamento da contabilidade, que pode ser manipulada. Em dissonância, SLEMROD e YITZHAKI⁴⁵⁸, defendem que a tributação presuntiva envolve o recurso a indicadores que servem de entreposto para uma tributação *ideal*, cujo resultado final será mais difícil de ser manipulado e mais fácil e menos custoso de ser controlado, sendo assim, também, mais previsível.

No entendimento de THURONYI, o legislador tributário recorre a técnicas presuntivas por seis ordens de razão⁴⁵⁹: primeiro, de simplificação do sistema tributário, que já abordamos, e de diminuição da carga fiscal formal; segundo, de combate à fraude e à evasão fiscal, que será atingível se o facto-base for difícil de esconder do que os indicadores que formam a contabilidade; terceiro, a tributação segundo índices objectivos permite contornar o problema da complexidade, aumentando as taxas de (adequado) cumprimento e eventuais obstáculos de corrupção; quarto, as presunções ilidíveis incentivam os sujeitos passivos a manterem uma contabilidade regularizada; quinto, presunções do tipo exclusivo⁴⁶⁰ podem ser mais atractivas, pois um sujeito passivo com um maior rendimento não terá de pagar um maior imposto; sexto e último, o estabelecimento de uma presunção que configura um limiar mínimo de tributação pode servir para contornar uma dificuldade técnica ou corresponder a uma particular preocupação de justiça.

⁴⁵⁷ Cfr. THURONYI, VICTOR, *Presumptive Taxation*, Vol. I, ch. 12., International Monetary Fund, 1996. Disponível em [www: <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch12.pdf>](http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch12.pdf), p. 1.

⁴⁵⁸ Cfr. JOEL SLEMROD e SHLOMO YITZHAKI, *The Costs of Taxation and the Marginal Efficiency Cost of Funds* apud. LOGUE, KYLE D. e VETTORI, GUSTAVO GONÇALVES, *Narrowing the Tax Gap Through Presumptive Taxation*. "U of Michigan Law & Econ, Empirical Legal Studies Center", Paper No. 10-007, pp. 100-149. Disponível em [www: <http://ssrn.com/abstract=1567240>](http://ssrn.com/abstract=1567240), p. 121.

⁴⁵⁹ Cfr. THURONYI, VICTOR, *Presumptive Taxation*, Vol. I, ch. 12. p. 2. Cfr. também NAVARRINE, SUSANA CAMILA e ASOREY, RUBÉN O., *Presunciones y ficciones...* pp. 121-122. Em termos não sistemáticos mas, em geral, coincidentes, cfr. MITA, ENRICO DE, *Principi di Diritto Tributario*, pp. 92-96.

⁴⁶⁰ Cfr. THURONYI, VICTOR, *Presumptive Taxation*, Vol. I, ch. 12. p. 4. Para definir a "exclusive tax", este autor compara-a com a "minimum tax": "minimum tax, where tax liability is no less than that determined under the presumptive rules, and exclusive, where tax liability is determined under the presumption alone, even if the regular rules might lead to a higher liability".

3. Os limites da tributação e o princípio da proporcionalidade

3.1. Considerações gerais

Como acabámos de expor, existem várias razões para o legislador recorrer a técnicas presuntivas e estas só devem ser admitidas até certo ponto. A objecção constitucional quanto à possibilidade do recurso às presunções *iuris et de iure* e ficções legais que a generalidade da doutrina sustenta, relaciona-se, precisamente, com a inadmissibilidade de prova em contrário que estas acarretam e por conduzirem ou poderem conduzir, através da fixação apriorística de uma verdade, à tributação de uma capacidade contributiva inexistente.

Este entendimento é também propalado pelo Tribunal Constitucional, que, no AcTC n.º 348/97 de 29/04/1997, seguindo em certa medida CASALTA NABAIS⁴⁶¹, postula que *“o estabelecimento de presunções com o objectivo de conferir certeza e simplicidade às relações fiscais, de permitir uma pronta e regular percepção dos impostos e de evitar a evasão e a fraude fiscal [...] “tem de compatibilizar-se com o princípio em análise (da igualdade tributária) o que passa, quer pela ilegitimidade constitucional das presunções absolutas na medida em que impedem o contribuinte de provar a inexistência da capacidade contributiva visada na respectiva lei, quer pela exigência de idoneidade das presunções relativas para apresentarem o pressuposto económico tido em conta” [...] As presunções devem apoiar-se em elementos concretamente positivos que as justifiquem racionalmente e admitir prova em contrário, de modo a que o imposto se ligue a um pressuposto económico certo, provado e não apenas provável”*.

Este aspecto é realçado por LEITE DE CAMPOS, SILVA RODRIGUES e LOPES DE SOUSA⁴⁶²⁻⁴⁶³, que sublinham que a exigência, reclamada pelo princípio da igualdade, de ilisão de presunções, nomeadamente que versem sobre a determinação da matéria colectável,

⁴⁶¹ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Contratos Fiscais... “Stvdia Ivridica”*, p. 279: *“Ora, esta técnica [presuntiva], movida pelas legítimas preocupações de simplificação e praticabilidade das leis fiscais, tem de compatibilizar-se com o princípio em análise, o que passa, quer pela ilegitimidade constitucional das presunções absolutas na medida em que impedem o contribuinte de provar a inexistência da capacidade contributiva visada na respectiva lei, quer pela exigência de idoneidade das presunções relativas para apresentarem o pressuposto económico tido em conta”*.

⁴⁶² Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, pp. 649-651.

⁴⁶³ Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *CPPT - Anotado e Comentado... Vol. I*, pp. 586-587.

se fundamenta no princípio da tributação segundo a capacidade contributiva de cada um, só assim “concretizando o objectivo da “repartição justa de rendimentos e riqueza”, que é objectivo primacial do sistema fiscal (art. 103.º, n.º 1 da CRP)”.

Neste sentido, SALDANHA SANCHES alerta que “sempre que a lei ordinária contra isto disponha, poderão estar a ser inaceitavelmente restringidos princípios fundamentais do Estado de Direito que têm consagração constitucional”⁴⁶⁴ e este art. 73.º da LGT é uma expressão disso mesmo⁴⁶⁵, pelo que divergimos da visão algo redutora de PAULA DOURADO quando defende que “o art. 73.º da LGT [...] deve ser interpretado [em conformidade com o art. 104.º, n.º 1 e 2 da CRP] como uma recomendação ao “legislador” (de acto legislativo, regulamento e acto pararegulamentar), no sentido de utilizar, tanto quanto possível, presunções iuris tantum, evitando as presunções inilidíveis (e as ficções)”⁴⁶⁶.

A alusão que esta autora faz a uma recomendação serve, parece-nos, para repudiar o vocábulo “sempre” presente no art. 73.º da LGT. Deste modo, PAULA DOURADO, discordando em concreto de CASALTA NABAIS, mas discordando também, como já demos conta, da posição de LEITE DE CAMPOS, SILVA RODRIGUES, LOPES DE SOUSA⁴⁶⁷ e LOPES DE SOUSA⁴⁶⁸, entende que nem sempre se deverá admitir a prova em contrário, uma vez que isso significa, designadamente, “proibir todas as quantificações – avaliações tipificantes de prédios, regras CFC, mínimo de existência, montantes tipificantes de deduções, entre muitas outras”, bem como “as ficções e presunções que permitem alargar o conceito de rendimento para além dos significado que lhe seria dado pelo Direito Civil não são à partida proibidas”⁴⁶⁹. Não se trata, a nosso ver, de afirmar que todas essas figuras são proibidas. Longe disso. Afirma-se, no fundo e tão somente, que certas normas,

⁴⁶⁴ Cfr. SANCHES, J. L. SALDANHA, *A Quantificação da Obrigação...* pp. 144-145, que acrescenta, melhor precisando, que “na tributação das empresas, quando, como adiante veremos, se afasta o princípio da sua tributação segundo o lucro real. Na tributação das pessoas singulares, quando se afasta o princípio da tributação do rendimento líquido, único que pode dar a medida da sua capacidade contributiva. Os limites da perspectiva tipificante são assim os princípios constitucionais da tributação: a convocar para interpretar as leis vigentes ou determinar a sua possibilidade de aplicação”. Cfr. também NAVARRINE, SUSANA CAMILA e ASOREY, RUBÉN O., *Presunciones y ficciones...* pp. 28-30.

⁴⁶⁵ Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *CPPT - Anotado e Comentado...* Vol. I, pp. 586-587 e CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, pp. 649-651.

⁴⁶⁶ Cfr. DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal...* p. 630.

⁴⁶⁷ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, pp. 651-653.

⁴⁶⁸ Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *CPPT - Anotado e Comentado...* Vol. I, pp. 589-591. Defende, especificamente, que deve ser “admissível ilidir as presunções implícitas porque o que se pretende «sempre» é tributar rendimentos reais e não inexistentes e é por esta razão, de se querer «sempre» tributar valores reais, que o art. 73.º permite «sempre» ilidir presunções”.

⁴⁶⁹ Cfr. DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal...* p. 630.

ainda que estruturadas como (aparentes) presunções *iuris et de iure* ou ficções legais, devem admitir uma válvula de escape.

Esta questão é objecto de grande dissonância na doutrina e, como já demos conta *supra*⁴⁷⁰, parece-nos que o problema reside na forma indistinta com que o legislador recorre à técnica da ficção legal. Frequentemente, esta tem uma função meramente remissiva, sendo utilizada como forma de (re)definição. É a destriça do que é uma ficção relevante no contexto do art. 73.º da LGT que importa efectuar e, nesse sentido, procurar perceber se, sob a forma aparente de ficção, existe uma presunção implícita.

3.2. Questões específicas

Com esse propósito, iremos convocar, ao longo do que resta deste capítulo, um conjunto de situações que, na nossa opinião, são demonstrativas da necessidade de admitir a ilusão de presunções *iuris et de iure* e de ficções legais. Apesar de tecermos certas considerações dentro de cada uma das subdivisões, não pretendemos que sejam entendidas de forma estanque.

A subdivisão que se segue serve, fundamentalmente, como auxílio à estruturação do texto. Assim, num primeiro momento, nos pontos **3.2.1** e **3.2.2**, iremos convocar a jurisprudência do TJUE em relação ao abuso tanto no contexto da tributação directa como indirecta; em seguida, no ponto **3.2.3**, procuraremos fazer uma ponte com o que o Tribunal Constitucional e a doutrina entende quanto à denominada tributação normal, bem como à denominada “*tipificação de cláusulas de rigor*” em que se consubstancia a previsão de cláusulas gerais e anti-abuso, no contexto da (des)proporcionalidade de uma medida que não admita qualquer prova em contrário; no ponto **3.2.4**, faremos uma espécie de intermissão, trazendo à colação alguns aspectos que já se abordaram *supra*, quanto à verdade, verosimilhança e probabilidade, em jeito de introdução para os momentos seguintes; assim, no ponto **3.2.5**, abordaremos a controversa questão do pagamento especial por conta; enquanto que, no ponto

⁴⁷⁰ Cfr. Parte I, Capítulo I, 2.3.

3.2.6, tocaremos o problema dos preços de transferência e da subcapitalização à luz da jurisprudência do TJUE; no ponto **3.2.7**, o regime simplificado de determinação do lucro tributável; e, por fim, no ponto **3.2.8**, indicaremos exemplos de outra ordem e de natureza variada, designadamente, questões relativas à tributação, através de uma ficção, legal de um rendimento mínimo, relacionadas também com a ficção legal do momento da prática do facto tributário, e ainda outras que concernem com a transparência fiscal e as manifestações de fortuna.

3.2.1. Jurisprudência do TJUE quanto à tributação directa

Também SÉRGIO RIBEIRO, como PAULA DOURADO⁴⁷¹, rejeita que as **regras CFC** (*controlled foreign companies*) possam ser ilididas, enquanto ficções legais que são, defendendo que “*estamos em presença de uma verdade meramente legal, ou seja, de um nexo artificialmente criado pelo legislador, que nem sequer admite prova em contrário*”⁴⁷². Segundo este autor, não têm uma natureza presuntiva, no sentido de que não “*existe uma relação lógica de probabilidade*”; mas, a nosso ver, por ténue que seja essa probabilidade, não se pode ignorar, precisamente, a verdade arbitrária e aprioristicamente criada pelo legislador. É quanto a essa verdade, por eventualmente chocar com a existência de capacidade contributiva, que importa admitir prova em contrário.

Para SÉRGIO RIBEIRO, a inadmissibilidade de ilisão relaciona-se, pois, com a inexistência de uma relação de probabilidade, de uma conexão lógica entre um facto-base e um facto-presumido. Para nós, é evidente que não é uma presunção em sentido estrito. Essa baixa ou nula probabilidade é característica das ficções. Mas não é esse o aspecto central quando se discute a (in)admissibilidade de prova em contrário.

Pode até afirmar-se que a existência deste nexos artificial é reiterado e focado pelo TJUE que, admitindo as regras CFC, vem denunciar, contudo, a desconformidade com o direito da União da aplicação de “*critérios de identificação de «expedientes puramente artificiais»*”⁴⁷³⁻⁴⁷⁴ e que a luta contra a fraude apenas será admissível quando

⁴⁷¹ Cfr. DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal...* p. 630.

⁴⁷² Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* p. 408.

⁴⁷³ Cfr. CLOTILDE, CELORICO PALMA, *A Comunicação da Comissão Europeia sobre a aplicação de medidas anti-abuso. “TOC - Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas”*, Ano X, n.º 114, Setembro 2009, pp. 40-45. Disponível em www.ccr.pt

se dirige à artificialidade⁴⁷⁵. Em especial, no caso *Thin Cap Group Litigation*, AcTJUE de 13/03/2007, proc. C-524/04⁴⁷⁶⁻⁴⁷⁷, bem como no caso *Cadbury Schweppes*, AcTJUE de 12/09/2006, proc. C-196/04⁴⁷⁸⁻⁴⁷⁹ e reiterado nos casos *Oy AA*, AcTJUE de 18/07/2007, proc. C-231/05⁴⁸⁰ e *CFC and Dividend Group Litigation*, AcTJUE de 23/04/2008, proc. C-201/05⁴⁸¹, o TJUE postula que a absoluta inadmissibilidade de prova em contrário estabelecida *a priori* é **desproporcional** e desconforme com o direito da União⁴⁸². Num aspecto que CLOTILDE também destaca⁴⁸³, esta questão veio a ser reiterada na Comuni-

<http://www.otoc.pt/downloads/files/1253203035_40a45_fiscalidade_final.pdf

<http://pt.calameo.com/read/000324981b64f501e26f4>>, pp. 42-43.

⁴⁷⁴ Cfr. DOURADO, ANA PAULA, *Lições de Direito Fiscal Europeu*, Coimbra: Coimbra Editora, 2010. pp. 163-164: “O princípio do abuso tem sido concretizado no Direito Comunitário por um teste que opera como critério objectivo: o de saber se o exercício da liberdade fundamental tem por base “esquemas totalmente artificiais”. [...] O teste do abuso conduzido pelo Tribunal de Justiça vem pôr em causa as cláusulas anti-abuso específicas tipificantes (i.e. contendo presunções inilidíveis) adoptadas pelos Estados da OCDE nas suas legislações fiscais, desde os anos setenta-oitenta. Enquanto que a OCDE recomendou este tipo de cláusulas específicas anti-abuso, as quais se justificam no quadro da Administração [Tributária] de massas e do princípio da praticabilidade a esta associado, o Tribunal proíbe as presunções inilidíveis e exige a prova caso a caso”.

⁴⁷⁵ Cfr. NOGUEIRA, JOÃO FÉLIX PINTO, *Direito Fiscal Europeu - O Paradigma da Proporcionalidade: a proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais*, Coimbra: Coimbra Editora, 2010. pp. 419-421: “Nos últimos anos assistimos a uma insistência na noção de “expedientes” ou “arranjos puramente artificiais”. Para o Tribunal, qualquer medida ingerente que se justifique pela luta contra a fraude e evasão fiscal, excede o necessário para a prossecução daquele objectivo sempre que se aplique a situações que não sejam “expedientes puramente artificiais”.

⁴⁷⁶ Responde-se, nesse acórdão: § 128 “Quando se verificar que a legislação de um Estado-Membro constitui um entrave à liberdade de estabelecimento proibido pelo artigo 43.º CE, o órgão jurisdicional de reenvio pode, para determinar os prejuízos indemnizáveis, verificar se as pessoas lesadas fizeram prova da diligência razoável para evitar esse prejuízo ou limitar o respectivo alcance e se, nomeadamente, utilizaram em tempo útil todos os meios de tutela judicial que tinham à disposição. Todavia, para evitar que o exercício dos direitos conferidos aos particulares pelo artigo 43.º CE se torne impossível ou excessivamente difícil, o órgão jurisdicional de reenvio pode averiguar se a aplicação dessa legislação, se for caso disso, conjugada com as disposições pertinentes das CDT, teria, de qualquer forma, levado ao indeferimento das pretensões formuladas pelas demandantes no processo principal junto da Administração [Tributária] do Estado-Membro em causa”.

⁴⁷⁷ Cfr. DOURADO, ANA PAULA, *Lições...* pp. 168-169: “Segundo o Tribunal, existe uma restrição, e a justificação pode assentar na prevenção de práticas abusivas, cujo objectivo específico seja evitar condutas que envolvam a criação de “esquemas totalmente artificiais que não reflectam a realidade económica e que tenham como objectivo escapar ao imposto normalmente devido sobre lucros gerados por actividades conduzidas no território nacional” (§ 73). Uma vez mais, o Tribunal não aceita a aplicação de uma cláusula anti-abuso, como uma presunção inilidível: o mero facto de uma sociedade residente receber um empréstimo por parte de uma empresa associada, não pode constituir presunção geral de práticas abusivas, nem pode justificar uma medida que comprometa o exercício de uma liberdade fundamental”.

⁴⁷⁸ Note-se, em particular: § 75 “Tendo em conta o exposto, há que responder à questão submetida que os artigos 43.º CE e 48.º CE devem ser interpretados no sentido de que se opõem à incorporação, na matéria colectável de uma sociedade residente estabelecida num Estado-Membro, dos lucros realizados por uma SEC noutro Estado-Membro quando esses lucros são aí sujeitos a um nível de tributação inferior ao aplicável no primeiro Estado, a menos que tal incorporação diga apenas respeito aos expedientes puramente artificiais destinados a contornar o imposto nacional normalmente devido. A aplicação dessa medida de tributação deve por conseguinte ser afastada quando se verificar, com base em elementos objectivos e comprováveis por terceiros, que, não obstante a existência de razões de natureza fiscal, a referida SEC está realmente implantada no Estado-Membro de acolhimento e aí exerce actividades económicas efectivas”.

⁴⁷⁹ Cfr. DOURADO, ANA PAULA, *Lições...* p. 173: “Cadbury Schweppes é o primeiro caso, em matéria de impostos directos, em que o Tribunal aceita que a existência de esquemas puramente artificiais possa justificar medidas fiscais discriminatórias e restritivas da liberdade de estabelecimento. [...] Só no caso da existência de um esquema totalmente artificial é que a discriminação pode ser justificada, e para isso é preciso passar o teste da proporcionalidade. Isto implica também, como já referimos anteriormente, um juízo caso a caso”.

⁴⁸⁰ Cfr. § 62-63.

⁴⁸¹ Cfr. § 76-86.

⁴⁸² Cfr. NOGUEIRA, JOÃO FÉLIX PINTO, *Direito Fiscal Europeu...* pp. 419-432.

⁴⁸³ Cfr. CLOTILDE, CELORICO PALMA, *A Comunicação da Comissão... “TOC”*, pp. 42-43: “Analisou-se se o EM do estabelecimento podia impor restrições fiscais às disposições de financiamento acordadas entre as empresas em relação de grupo. O TJUE confirmou que o facto de os termos e condições das operações financeiras entre empresas em relação de grupo residentes em EM diferentes se desviarem dos que seriam acordados entre partes independentes constitui um elemento objectivo e verificável de forma independente para efeitos de determinar se a operação em questão representa, inteira ou parcialmente, um expediente puramente artificial. A legislação enquadrada nessa base era proporcional, desde que o contribuinte tivesse a

cação da Comissão COM/2007/0785 final que, destacando este caso, constata que só devemos afirmar a existência de um *“expediente puramente artificial”* mediante uma análise casuística, objectiva e concreta e que *“privilegie a substância em relação à forma”*⁴⁸⁴. Neste sentido, acrescenta a Comissão que *“é imperativo que, quando se presumir a existência de um expediente puramente artificial, o contribuinte tenha a oportunidade, sem ser sujeito a restrições administrativas indevidas, a apresentar provas de qualquer justificação comercial que possa existir para essa disposição. O grau em que o ónus da prova de que as suas operações tinham objectivos comerciais de boa fé pode recair no contribuinte só pode ser determinado caso a caso”*⁴⁸⁵. Mais reitera a Comissão que, de modo a garantir a proporcionalidade das regras anti-abuso, devem ser implementadas cláusulas de salvaguarda, válvulas de escape que permitam essa análise casuística, admitindo que *“os contribuintes tenham a oportunidade de apresentar elementos de prova de quaisquer justificações”*⁴⁸⁶.

Esta constatação da Comissão remete-nos, claramente, para a noção de presunção *iuris tantum*. Certo parece ser que essa aferição só poderá ser efectuada caso a caso, como determina o TJUE e como constata a Comissão, o que implica, necessariamente, afirmar que as presunções são *sempre* ilidíveis; que não se deve, *a priori*, impedir essa possibilidade. Neste sentido, F. PINTO NOGUEIRA defende que *“o que interessa sempre [...] é que o sujeito passivo tenha a possibilidade [...] de demonstrar que a sua*

oportunidade de apresentar elementos de prova de qualquer justificação comercial para o acordo. Isto é, para se detectar um expediente puramente artificial deverá proceder-se a uma análise que privilegie a substância em relação à forma”.

⁴⁸⁴ “O TJUE confirmou que o facto de os termos e condições das operações financeiras entre empresas em relação de grupo residentes em EM diferentes se desviarem dos que seriam acordados entre partes independentes constitui um elemento objectivo e verificável de forma independente para efeitos de determinar se a operação em questão representa, inteira ou parcialmente, um expediente puramente artificial a legislação enquadrada nessa base era proporcionada, contanto que o contribuinte tivesse a oportunidade de apresentar elementos de prova de qualquer justificação comercial para o acordo. A detecção de um expediente puramente artificial equivale, assim, de facto, a uma análise que privilegie a substância em relação à forma”.

⁴⁸⁵ No ordenamento português, uma dessas análises ocorreu no AcTCAS de 15/02/2011, proc. n.º 04255/10; comentado em GARCIA, NUNO OLIVEIRA e FERNANDES, JOSÉ ALMEIDA, *Comentário ao acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 15 de Fevereiro de 2011 (Processo nº 04255/10)*. “Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal”, Ano 4, n.º 2 - 2011. Disponível em www.mlgts.pt/xms/files/Publicacoes/Artigos/2011/Comentario_ao_Acordao_do_Tribunal_Central_Administrativo_Sul_de_15_de_Fevereiro_de_2011_-_Processo_no_0425510_-__.pdf.

⁴⁸⁶ “Para garantir que tais regras não sejam desproporcionadas ao objectivo de limitar o abuso e de garantir a segurança jurídica, devem ser dadas salvaguardas adequadas de forma a que os contribuintes tenham a oportunidade de apresentar elementos de prova de quaisquer justificações comerciais que possam existir para as disposições acordadas”.

*situação não é reconduzível à finalidade concreta que teleologicamente determina a presunção*⁴⁸⁷.

Em consonância, POIARES MADURO e FRADA DE SOUSA traçam um paralelismo com a doutrina que o TJUE delineou em relação ao IVA (que abordaremos em seguida), apontando mesmo que se tratou de uma extensão do princípio da proibição de práticas abusivas à jurisprudência relativa à fiscalidade directa⁴⁸⁸. Realçam que, *“tal como em matéria de IVA, a interpretação teleológica das normas comunitárias adquire, assim, um papel decisivo na análise do Tribunal”*⁴⁸⁹.

Estes autores sintetizam que o teste a aplicar deve obedecer a duas condições semelhantes às estabelecidas em matéria de IVA: em primeiro lugar, exige-se que *“a verificação da existência de um expediente puramente artificial não assente apenas na intenção de obter uma vantagem fiscal”*; em segundo lugar, exige-se, *“mesmo que exista uma intenção de obter uma vantagem fiscal”, que “a invocação da liberdade de estabelecimento será legítima desde que corresponda a uma implantação real e a uma actividade económica efectiva”*. Ou seja, o TJUE afirma que deve a conduta se deve ter por admissível, não abusiva, se existir uma justificação autónoma, *“independente da mera obtenção de uma vantagem fiscal”*, que, no caso da tributação directa, *“corresponda a uma das finalidades pretendidas pelas liberdades de circulação”*⁴⁹⁰⁻⁴⁹¹.

Pelo mesmo diapasão, F. PINTO NOGUEIRA destaca duas regras que decorrem, em especial, do caso *Leur Bloem*, ActJUE de 17/07/1997, proc. C-28/95⁴⁹², não obstante terem sido reafirmadas noutros momentos. Em primeiro lugar, este autor sublinha a

⁴⁸⁷ Cfr. NOGUEIRA, JOÃO FÉLIX PINTO, *Direito Fiscal Europeu...* p. 426.

⁴⁸⁸ Cfr. MADURO, MIGUEL POIARES e SOUSA, ANTÓNIO FRADA DE, *A Jurisprudência do Tribunal...* coord. ou org. AFP, IDEFF da FDL *Vinte anos de IVA...* pp. 144-148. Cfr. também NOGUEIRA, JOSÉ ALBINO PINTO, *O Abuso em Direito Fiscal Europeu*, Braga: Universidade do Minho, Tese de Mestrado, 2011. Disponível em [www: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/19451>](http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/19451), pp. 106-115.

⁴⁸⁹ Cfr. MADURO, MIGUEL POIARES e SOUSA, ANTÓNIO FRADA DE, *A Jurisprudência do Tribunal...* coord. ou org. AFP, IDEFF da FDL *Vinte anos de IVA...* p. 147.

⁴⁹⁰ Cfr. *Ibidem*, pp. 147-148.

⁴⁹¹ No que se relaciona directamente com as regras CFC, conclui a Comunicação da Comissão que *“é, pois, necessário – a não ser que se abulam completamente as regras CFC ou se deixe de as aplicar na UE/EEE – assegurar que as regras CFC só visem os expedientes puramente artificiais. O seu alcance pode ser reduzido por meio de várias excepções, como uma política de distribuição aceitável, actividades isentas (industriais ou comerciais genuínas), cotação pública, etc., mas é sobretudo crucial que os contribuintes tenham a oportunidade de demonstrar, sob controlo jurisdicional, que as suas operações tinham objectivos empresariais genuínos”*.

⁴⁹² Cfr. § 41 e § 48-B: *“[...] para verificar se a operação em causa tem como principal objectivo ou como um dos principais objectivos a fraude ou a evasão fiscais, as autoridades nacionais competentes devem proceder, em cada caso, à apreciação global da referida operação. Essa apreciação deve poder ser objecto de fiscalização jurisdicional”*.

necessidade de apreciação casuística, através da “*exig[ência de]que as administrações [tributárias] procedam “caso a caso, a uma análise global da operação” antes de efectuarem uma qualquer requalificação da mesma*”⁴⁹³⁻⁴⁹⁴. Em segundo lugar, a necessidade de sindicância judicial que está presente em particular, mas de forma não exclusiva (designadamente, caso *Kraus*, AcTJUE de 31/03/1993, proc. C-19/92), em decisões do TJUE em matéria tributária⁴⁹⁵. No caso *Leur Bloem* o TJUE afirma, de forma clara, que a apreciação efectuada pela administração tributária “*deve poder ser objecto de fiscalização jurisdicional*”⁴⁹⁶.

Com efeito, também A. PINTO NOGUEIRA assinala que, não negando a possibilidade de do recurso a presunções e ficções, o TJUE exige que estas sejam ilidíveis⁴⁹⁷. Tratando também esta questão, PAULA DOURADO constata que “*a proibição de ficções e de presunções inilidíveis por parte do Tribunal de Justiça implica a secundarização da segurança jurídica e do princípio da praticabilidade*”⁴⁹⁸. No fundo, diz-se que a praticabi-

⁴⁹³ Cfr. NOGUEIRA, JOÃO FÉLIX PINTO, *Direito Fiscal Europeu...* pp. 446-447, mais esclarecendo que: “*a regra do casuismo, agora exposta, não deve ser nem sobrevalorizada nem aplicada fora do contexto. Ela tem essencialmente em vista garantir que as administrações tributárias tenham sempre a possibilidade de aferir casuisticamente da existência de uma situação de abuso. Esta exigência apresenta um carácter cumulativo e não optativo. O facto de, numa dada disposição, se prever o controlo casuístico não leva a que se diminuam as exigências em relação a outros aspectos da definição da norma ingerente. Em concreto, e com base num caso já decidido, a eliminação da vicissitude criada por uma norma discriminatória ou restritiva não pode estar unicamente dependente da possibilidade de uma actuação casuística discricionária por parte da administração tributária*”.

No mesmo sentido, cfr. NOGUEIRA, JOSÉ ALBINO PINTO, *O Abuso em Direito Fiscal Europeu*, pp. 92-94, que realça a proibição da discricionariedade técnica da Administração Tributária, neste âmbito, de onde destacamos: “*Podia assim assumir-se, numa primeira análise, que o TJ afastava a aplicação de qualquer ficção ou presunção por parte nos Estados-Membros se os mesmos introduzissem qualquer restrição nas liberdades fundamentais. No entanto esta visão não se apresenta como a mais correcta. O TJ admite mesmo a introdução destas normas que incluem uma exclusão automática de certas categorias de sujeitos ou operações de um dado benefício ou regime tributário desde que a mesma preveja a possibilidade de os sujeitos afectados, puderem afastar essa ficção ou presunção. Estes poderão afastar a presunção demonstrando que a sua transacção ou o negócio em concreto não se trata de uma situação de abuso ou de uma situação de artificialidade não podendo por isso ser afastada dos benefícios dos tratados ou das directivas europeias. Terá também que ser ponderado o impacto dos requisitos para afastar esta presunção. Estes não poderão ser de tal forma onerosos para o sujeito que a pretende afastar que se constituam por si só como uma restrição à obtenção dos benefícios dos tratados ou das directivas europeias*”.

⁴⁹⁴ Cfr. § 44: “*A instituição de uma regra de carácter geral que exclui automaticamente certas categorias de operações do benefício fiscal, na base de critérios como os mencionados na segunda questão alíneas a) a d), quer haja ou não efectivamente evasão ou fraudes fiscais, ultrapassaria aquilo que é necessário para evitar essa fraude ou essa evasão fiscais e prejudicaria o objectivo prosseguido pela directiva. Também seria essa a situação se a uma regra desse tipo se aditasse uma simples possibilidade de derrogação deixada à discricção da autoridade administrativa*”.

⁴⁹⁵ Cfr. NOGUEIRA, JOÃO FÉLIX PINTO, *Direito Fiscal Europeu...* pp. 447-448.

⁴⁹⁶ Cfr. nota de rodapé 492.

⁴⁹⁷ Cfr. NOGUEIRA, JOSÉ ALBINO PINTO, *O Abuso em Direito Fiscal Europeu*, pp. 92-94, de onde destacamos: “*Podia assim assumir-se, numa primeira análise, que o TJ afastava a aplicação de qualquer ficção ou presunção por parte nos Estados-Membros se os mesmos introduzissem qualquer restrição nas liberdades fundamentais. No entanto esta visão não se apresenta como a mais correcta. O TJ admite mesmo a introdução destas normas que incluem uma exclusão automática de certas categorias de sujeitos ou operações de um dado benefício ou regime tributário desde que a mesma preveja a possibilidade de os sujeitos afectados, puderem afastar essa ficção ou presunção. Estes poderão afastar a presunção demonstrando que a sua transacção ou o negócio em concreto não se trata de uma situação de abuso ou de uma situação de artificialidade não podendo por isso ser afastada dos benefícios dos tratados ou das directivas europeias. Terá também que ser ponderado o impacto dos requisitos para afastar esta presunção. Estes não poderão ser de tal forma onerosos para o sujeito que a pretende afastar que se constituam por si só como uma restrição à obtenção dos benefícios dos tratados ou das directivas europeias*”.

⁴⁹⁸ Cfr. DOURADO, ANA PAULA, *Lições...* p. 164.

lidade tem de ser especialmente justificada e, a esse respeito, importa lembrar a recorrente rejeição do TJUE da perda de receita fiscal enquanto justificação.

Mas a questão não é assim tão simples pois, como realça PAULA DOURADO, *“as presunções inilidíveis e as ficções legais contidas nas directivas comunitárias com finalidades anti-abuso, não são incompatíveis com o Tratado da CE porque elas dirigem-se directamente a evitar o abuso do Direito Comunitário e não foram criadas para prevenir o abuso das leis fiscais dos Estados. Se elas estivessem contidas em legislação nacional, seriam certamente consideradas contrárias ao Tratado”*⁴⁹⁹. A nosso ver, aqui fica patente, não uma diferença substancial quanto à inadmissibilidade de presunções inilidíveis e de ficções legais, mas antes uma evidência dos limites de cognição do TJUE⁵⁰⁰.

Limites de cognição esses que também se manifestam noutros contextos, como o do caso *van Hilten*, AcTJUE de 23/02/2006, proc. C-513/03, no qual estava em causa uma ficção legal segundo a qual um nacional de um Estado-Membro falecido no período de dez anos após ter deixado esse Estado-Membro é considerado nele residente à data da sua morte; mais especificamente, uma ficção legal de residência por um período de dez anos, para efeitos do imposto sucessório dos Países-Baixos. A questão suscitada disse respeito à livre circulação de capitais e, como o TJUE entendeu que essa liberdade fundamental não estava em causa, acabou por não testar a proporcionalidade da medida.

Socorrendo-nos da lição de PAULA DOURADO, *“se o Tribunal tivesse entendido que existia uma restrição à livre circulação de capitais, teria surgido a questão de saber se a ficção legal operava como uma regra anti-abuso e se seria proporcional aos objectivos a que se propunha. E embora o Tribunal exija a apreciação do abuso caso a caso – e a ficção legal opera como uma presunção inilidível, no sentido amplo do termo – através*

⁴⁹⁹ Cfr. *Ibidem*, pp. 187-188.

⁵⁰⁰ Referimo-nos ao facto de grande parte do contencioso do TJUE dizer respeito a questões prejudiciais de interpretação e essa interpretação incidir sobre o Tratado (art. 19.º, n.º 1 e n.º 3, al. b) do TUE). Cfr. QUADROS, FAUSTO DE e MARTINS, ANA MARIA GUERRA, *Contencioso da União Europeia*, 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2007. pp.74-98: em que, para além de sublinhar aquele aspecto, aponta (pp. 80-81) um conjunto de *“fontes de direito excluídas da interpretação”*, designadamente, o *“direito interno”* (nacional), as *“situações puramente internas [...] sem elementos de conexão com o direito”* da União e os *“acordos internacionais entre Estados-Membros fora do domínio material do TUE”*. Sobre o tema, cfr., ainda, QUADROS, FAUSTO DE, *Direito da União Europeia*, Coimbra: Almedina, 2008. pp. 455-466.

*do teste dos “esquemas puramente artificiais”, pode levantar-se novamente a questão de saber se em relação a Países terceiros [neste caso, a pessoa tinha saído dos Países-Baixos para a Bélgica mas, num segundo momento, antes de decorridos os dez anos, residiu na Suíça, local onde faleceu], o teste pode ser abandonado ou aligeirado e as ficções legais e presunções inilidíveis admitidas*⁵⁰¹.

Não nos parece que a questão fundamental, que aqui nos interessa tratar, seja diferente. O que acontece é que a amplitude de cognição do TJUE é limitada. No contexto dessa limitação, não iremos afirmar se o teste pode ou não ser abandonado, ou se deveria ser sempre efectuado esse teste por parte do TJUE, pois tal envolveria um estudo de uma natureza manifestamente mais ampla do que a que demanda a delimitação temática desta dissertação, mas parece-nos que o espírito das decisões do TJUE é no sentido da admissibilidade da prova em contrário. Com efeito, o que o TJUE afirma é, precisamente, que essa é uma questão para os tribunais nacionais dos Estados-Membros tratarem, caso a caso⁵⁰², ponderando a justiça do caso concreto; e cremos ser esse o aspecto que, no âmbito desta dissertação, mais importa realçar.

3.2.2. Jurisprudência do TJUE quanto à tributação indirecta

Estes limites de cognição são diferentes em sede de IVA, em função da harmonização da tributação indirecta e de o TJUE analisar, também, a conformidade das disposições nacionais com as directivas relacionadas. Na lição de POIARES MADURO e FRADA DE SOUSA⁵⁰³, através do caso *Halifax*, AcTJUE de 21/02/2006, proc. C-255/02⁵⁰⁴, o TJUE veio reafirmar e desenvolver o denominado princípio da proibição de práticas abusi-

⁵⁰¹ Cfr. DOURADO, ANA PAULA, *Lições...*, pp. 179-180.

⁵⁰² Cfr. NOGUEIRA, JOSÉ ALBINO PINTO, *O Abuso em Direito Fiscal Europeu*, pp. 96-97.

⁵⁰³ Cfr. MADURO, MIGUEL POIARES e SOUSA, ANTÓNIO FRADA DE, *A Jurisprudência do Tribunal... coord. ou org. AFP, IDEFF da FDL Vinte anos de IVA...* pp. 126-144.

⁵⁰⁴ “81 - No que respeita ao segundo elemento, segundo o qual as operações em causa devem ter como objectivo essencial a obtenção de uma vantagem fiscal, há que recordar que compete ao órgão jurisdicional nacional averiguar o conteúdo e significado reais das operações em causa. Para esse efeito, pode ter em consideração o carácter puramente artificial das operações, bem como as relações de natureza jurídica, económica e/ou pessoal entre os operadores envolvidos no plano de redução da carga fiscal (v. neste sentido, acórdão *Emsland-Stärke*, já referido, n.º 58).

86 - A declaração da existência de uma prática abusiva exige, por um lado, que as operações em causa, apesar da aplicação formal das condições previstas nas disposições pertinentes da Sexta Directiva e da legislação nacional que transpõe essa directiva, tenham por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seria contrária ao objectivo prosseguido por essas disposições. Por outro lado, deve igualmente resultar de um conjunto de elementos objectivos que as operações em causa têm por finalidade essencial a obtenção de uma vantagem fiscal”.

vas⁵⁰⁵. Segundo sintetizam estes autores, o tribunal estabeleceu um teste composto por dois critérios⁵⁰⁶. Um primeiro teleológico, através do qual se impõe a verificação se as operações em causa *“têm por resultado a obtenção de uma vantagem fiscal cuja concessão seja contrária ao objectivo prosseguido por essas disposições”*; um segundo, que determina que só se poderá afirmar a existência de abuso, se *“resultar de um conjunto de elementos objectivos que a finalidade essencial das operações em causa é a obtenção de uma vantagem fiscal”*. Ou seja, *“que a proibição de práticas abusivas não é relevante nos casos em que as operações em causa possam ter alguma explicação para além da mera obtenção de vantagens fiscais”*; o que implica, necessariamente, a admissibilidade da prova em contrário.

3.2.3. A exigência de proporcionalidade na jurisprudência e doutrina constitucional

Devemos assinalar que esta tónica no **princípio da proporcionalidade** também surgiu tratada, particularmente, em declaração de voto ao AcTC n.º 84/2003, de 12/02/2003, que versava sobre o art. 90.º, n.º2 da LGT que admitia que, numa situação gravemente patológica, a Administração Tributária viesse a tributar segundo o **rendimento normal**, ultrapassando completamente critérios subjectivos, casuísticos.

Em acórdão, é admitido que *“a distinção entre rendimento presumido e rendimento normal é muitas vezes difusa”* e que, nesta situação, *“a determinação da matéria tributável de acordo com os indicadores é a conclusão de um procedimento que passa pela injustificação, por parte do contribuinte, do referido afastamento”* e que o contribuinte não deixa de ter *“a possibilidade de justificar o afastamento da sua matéria tributável”*, ou seja, a ilisão do facto-base, na medida em que, acentua o acórdão, *“a não aceitação por parte da Administração Tributária das razões apresentadas pelo contribuinte tem que ser fundamentada, por força do disposto no art. 77.º, n.º 5 da LGT”*, assim concedendo *“ao contribuinte o poder bastante para ilidir a presunção de que o rendimento declarado é inferior ao real”*.

⁵⁰⁵ Cfr. MADURO, MIGUEL POIARES e SOUSA, ANTÓNIO FRADA DE, *A Jurisprudência do Tribunal... coord. ou org. AFP, IDEFF da FDL Vinte anos de IVA...* pp. 136-138.

⁵⁰⁶ Cfr. *Ibidem*, pp. 137-138. Cfr. ainda NOGUEIRA, JOSÉ ALBINO PINTO, *O Abuso em Direito Fiscal Europeu*, pp. 106-115.

Pese embora estas considerações, não foi declarada a inconstitucionalidade da norma. Como se dizia, em declaração de voto, MOTA PINTO e CARDOSO DA COSTA defendem que aquela norma é inconstitucional, por violação do princípio da tributação segundo o rendimento real e por violação do princípio da proporcionalidade, uma vez que o art. 90.º, n.º 2 da LGT previa a tributação normalizada no caso de simples falta de justificação, quando o próprio art. 90.º, n.º 1 da LGT indicava elementos individuais e concretos. Neste sentido, denunciavam que essa *“simples falta de justificação de justificação do afastamento dos rendimentos do contribuinte em relação a um padrão de normalidade”*, não seria em si justificável, por poderem existirem elementos cujo regularidade não é colocada em causa, e que assim seriam liminarmente ignorados; denunciando ainda a desigualdade e desproporcionalidade deste art. 90.º, n.º 2 da LGT *“quando, em casos de evidente, ou mesmo dolosa, falta de cumprimento de deveres pelo contribuinte, a matéria tributável é, antes, determinada tendo em atenção também elementos individuais e concretos”*.

Enfatizam que, no limite, *“este procedimento implica um salto, verdadeiramente mortal, de factos possivelmente reveladores apenas de ignorância, incompetência ou inépcia do contribuinte para uma verdadeira presunção de fraude não provada”*.

Criticando duramente a orientação seguida pelo acórdão e, assim, alinhando pelo sentido destas declarações de voto, que se fundam, à semelhança do TJUE, no princípio da proporcionalidade da medida, SALDANHA SANCHES, na senda de XAVIER DE BASTO⁵⁰⁷, defende peremptoriamente que esta norma é *“claramente injusta e desequilibrada porque parece ignorar o facto trivial que um qualquer sector de actividade onde haja uma situação de concorrência vamos encontrar empresas com taxas de lucro média, acima da média e abaixo da média”*⁵⁰⁸.

*

⁵⁰⁷ Cfr. BASTO, JOSÉ XAVIER DE, *O Princípio da Tributação do Rendimento Real e a Lei Geral Tributária. “Fiscalidade”*, n.º 5, Janeiro 2001, pp. 5-21, pp. 19-20.

⁵⁰⁸ Cfr. SANCHES, J. L. SALDANHA, *A LGT e a tributação segundo o lucro normal*. Ibidem n.º 15, Julho 2003, pp. 61-93, p. 64.

Numa abordagem à conformidade dos art. 23.º, n.º 5.º, al. a)⁵⁰⁹ e n.º 7⁵¹⁰ do CIRC com a Constituição, GOMES CANOTILHO ensaia uma análise centrada nesse prisma, procurando aferir da (des)proporcionalidade de “cláusulas de rigor”, como as cláusulas gerais de anti-abuso⁵¹¹.

Num primeiro momento, procura um fundamento estatístico para a presunção subjacente àquelas normas, distinguindo as deduções determinísticas das deduções probabilísticas, às quais já fizemos alusão *supra*⁵¹². É ao primeiro tipo de dedução que o legislador aparentemente recorre ao determinar que a existência de relações especiais deve implicar, *sempre*, a não consideração das menos valias realizadas como custo ou perdas de exercício⁵¹³. Isto apesar de se perceber que o que estará na génese da norma é um reconhecimento normativo dum mero “frequentismo probabilístico”⁵¹⁴⁻⁵¹⁵.

Por conseguinte, este autor conclui que, construído desta forma, o regime dos preços de transferência e planeamento fiscal assenta “num discurso cego de probabilidades determinísticas”, conduzindo a verdades apriorísticas, “e não numa análise objectiva e reflexivamente revertível de probabilidades estatísticas”, a que corresponderia uma relativização de tais presunções⁵¹⁶.

Deste modo, o legislador, “em vez de ter a prudência de relativizar a presunção de forma probabilística, acaba por insinuar uma lógica determinística típica de uma presunção *iuris et de iure*”⁵¹⁷. Dada a constatação inerente ao referido “frequentismo

⁵⁰⁹ “Não são aceites como custos ou perdas do exercício os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, quando detidas pelo alienante por período inferior a três anos e desde que:

a) As partes de capital tenham sido adquiridas a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo”.

⁵¹⁰ “Não são, igualmente, aceites como custos ou perdas do exercício os suportados com a transmissão onerosa de partes de capital, qualquer que seja o título por que se opere, a entidades com as quais existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 58.º, ou a entidades com domicílio em país, território ou região com regime de tributação claramente mais favorável, constante de lista aprovada por portaria do Ministro das Finanças, ou entidades residentes em território português sujeitas a um regime especial de tributação”.

⁵¹¹ Cfr. CANOTILHO, J. J. GOMES, *Cláusulas de rigor...* “RLJ”, p. 70.

⁵¹² Cfr. Parte I, Capítulo I, 1.5.1.

⁵¹³ Cfr. CANOTILHO, J. J. GOMES, *Cláusulas de rigor...* “RLJ”, p. 72.

⁵¹⁴ Cfr. *Ibidem*, p. 73.

⁵¹⁵ Cfr. *Ibidem*, p. 75. Defende, mais especificamente, que estas normas sugere uma “proximidade de discriminação estatística”, uma vez que: i) “as regras de experiência revelam que, muitas vezes, as menos valias são uma forma de evasão fiscal”; ii) “essas menos valias são menos fáceis de ser optimizadas e operacionalizadas através de aquisição de partes do capital ou através de transmissão onerosa de partes de capital entre entidades com as quais existem relações especiais”; iii) “logo, é a existência de relações especiais [...] e não o pressuposto complexo da realidade das menos valias que é tomado em consideração pela norma tipicizadora”.

⁵¹⁶ Cfr. *Ibidem*, pp. 73-74. Este autor fala-nos ainda de um “défice de tipicização” (p. 76).

⁵¹⁷ Cfr. *Ibidem*, p. 74.

probabilístico”, diríamos que esta situação se aproxima mais da ficção legal. A nosso ver, nesta afirmação de GOMES CANOTILHO, a palavra-chave será, por isso, a *insinuação* que é elaborada de uma presunção *iuris et de iure*⁵¹⁸.

Sem se apoiar na doutrina estabelecida pelo TJUE, GOMES CANOTILHO chega a uma conclusão semelhante ao constatar que o legislador concebe, aprioristicamente, que todas aquelas operações são artificiosas, quando, na verdade, podem existir razões devidamente fundamentadas e comprováveis que conferem àquelas operações uma natureza estratégica e não *puramente artificial*⁵¹⁹.

Prossegue este autor, partindo da evolução registada na jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão, defendendo que a tipicização, tanto legislativa como administrativa, deve submeter-se ao princípio da proporcionalidade, ou seja, que o produto legislativo e a acção administrativa não devem ultrapassar uma certa medida⁵²⁰. Uma tipicização mais densa e pormenorizada permitirá alcançar um resultado mais de acordo com o princípio da igualdade, enquanto que, por outro lado, uma tipicização que consubstancie uma *“fuga para a generalização e universalização”* tenderá a permitir uma aplicação prática mais adequada e menos onerosa, embora eliminando ou diminuindo a diferenciação desejável à luz do princípio da igualdade⁵²¹.

Neste contexto, este autor critica uma certa dogmatização do princípio da legalidade por parte da administração, defendendo que, assim, esta *“acab[a] por legitimar a violação do princípio da igualdade”*⁵²². Consequentemente, defende que os défices de tipicização e este choque entre os princípios da igualdade e da praticabilidade devem ser analisados segundo o princípio da proporcionalidade. Deste modo, segundo GOMES CANOTILHO⁵²³, para o Tribunal Constitucional alemão, uma tipicização simplificada desta natureza só será admissível:

⁵¹⁸ Cfr. *Ibidem*, p. 76. Parece-nos ser também este o sentido da afirmação de que “o legislador despreza conscientemente determinados pressupostos de situações concretas individuais que não podiam deixar de ser relevantes se o único objectivo fosse o da prossecução do escopo legislativo”.

⁵¹⁹ Cfr. *Ibidem*, pp. 75-76.

⁵²⁰ Cfr. *Ibidem*, p. 76-77.

⁵²¹ Cfr. *Ibidem*, p. 76.

⁵²² Cfr. *Ibidem*, p. 77.

⁵²³ Cfr. *Ibidem*, p. 77.

- i. Se uma tipicização mais complexa se traduzir em “*consideráveis dificuldades técnico-administrativas*”;
- ii. Se os fins da tipicização forem adequados às ingerências por ele provocadas;
- iii. Se se revelarem proporcionais, afectando diminutamente o princípio da igualdade ou, não o logrando, admitindo “*cláusulas suavizadoras de rigor*”;
- iv. Se se procurar tipicizar os casos típicos e não os casos atípicos.

Importa, pois, pesar as (des)vantagens de uma tipicização mais complexa e uma mais simples, uma que seja mais praticável pela administração, tanto do ponto de vista da eficácia (alcançar o resultado legal pretendido) como da eficiência (fazer tanto ou mais com menores custos). Neste sentido, ENGLISH destaca que “*no direito fiscal deve ser tomada em consideração que a apresentação de provas no caso concreto não é mais cara ou pode não ser mais cara do que aquela que se presta quanto ao montante do respectivo imposto*”⁵²⁴.

Sintetizando os ensinamentos da doutrina, GOMES CANOTILHO enuncia ainda o seguinte conjunto de critérios para uma tipicização de cláusulas de rigor conforme com a Constituição:

- i. Importa, desde logo, aferir se os casos atípicos suscitam, efectivamente, dificuldades consideráveis à administração, inultrapassáveis a não ser através de uma solução como a que se tipiciza, ou se, por outro lado, as vantagens alcançadas com a tipicização poderiam ser alcançadas mediante outra ponderação⁵²⁵⁻⁵²⁶;
- ii. Na mesma linha, a praticabilidade só é justificável numa lógica de *ultima ratio*, centrando-se a questão em “*saber se as vantagens da tipicização são ou não neutralizadas pelas desvantagens da agressão fiscal*”⁵²⁷;

⁵²⁴ Cfr. ENGLISH *apud. Ibidem*, p. 78.

⁵²⁵ Cfr. *Ibidem*, p. 78.

⁵²⁶ Cfr. *Ibidem*, p. 88. Neste âmbito, não se dirá que o controlo da exigibilidade ou da necessidade da medida (e assim a eventual censura do legislador) incumbe aos órgãos jurisdicionais; antes que compete a estes aferir da proporcionalidade da medida adoptada e, especificamente, da eventual restrição (e adequação) do princípio da igualdade. Deste modo, será de censurar, por desproporcional, “*porque os seus efeitos negativos são desproporcionados relativamente aos fins que se pretendem obter*”, uma medida que “*ao recorrer à presunção iuris et de iure impede a obtenção do direito para o caso concreto, violando o direito individual à igualdade*”.

⁵²⁷ Cfr. *Ibidem*, p. 78. A este respeito (porém já numa abordagem directa à cláusulas especial de anti-abuso prevista no art. 23.º, n.º 5, al. a) e n.º 7 do CIRCI), este autor acrescenta que “*a generalização legislativa tipicizadora não pode aniquilar as exigências de justiça material dos casos concretos, obrigando a convocar princípios e regras constitucionais – princípio da igual-*

- iii. As cláusulas de rigor “só não serão inconstitucionais se observarem os pressupostos [de exigibilidade, adequação e de proporcionalidade] e se não eliminarem o mínimo de margem de apreciação das autoridades fiscais para assegurem a justiça em caso concreto”, traduzido, nomeadamente, “na possibilidade de apresentação de provas por parte do sujeito passivo e da subsequente elisão da presunção das autoridades fiscais executoras da lei”⁵²⁸.

Dito de outro modo, a consagração de presunção inilidíveis em direito tributária merece consideráveis reservas do ponto de vista constitucional. Não tanto por se *presumir*, mas pela verdade apriorística que o legislador ou a administração assim determinam (lógicas ou deduções determinísticas, na linguagem de GOMES CANOTILHO). É a *não admissão da prova em contrário* que choca com as exigências constitucionais de igualdade, ao impedir peremptoriamente a “*obtenção do direito para o caso concreto*”⁵²⁹. Difícilmente se poderá considerar proporcional um mecanismo que, neste âmbito, estabeleça uma presunção que não admita prova em contrário. Poderá condicionar a forma como essa prova será admitida, mas temos consideráveis dificuldades em admitir a negação, *a priori*, da ponderação do caso concreto.

3.2.4. Fixação apriorística da verdade

Para além do caso das regras CFC⁵³⁰, SÉRGIO RIBEIRO pronuncia-se no sentido da sua natureza não presuntiva, com aquele argumento, também em relação aos impostos de saída⁵³¹, ao pagamento especial por conta⁵³², das tributações autónomas, a tributação segundo preços de transferência⁵³³ e a subcapitalização⁵³⁴.

dade, princípio da não discriminação, princípio da capacidade contributiva, princípio da tributação do lucro real - erguidos a parâmetros de aferição da bondade constitucional da norma tipicizadora” (p. 86).

⁵²⁸ Cfr. *Ibidem*, p. 78. Este autor é taxativo: “ao optar por lógicas determinísticas na captação dos pressupostos de facto e ao recorrer à presunção iuris et de iure impede a obtenção do direito para o caso concreto, violando o direito individual à igualdade – pagar o imposto proporcionalmente adequado, calculado nos termos que os que apresentam igual matéria colectável” (p. 88).

⁵²⁹ Cfr. *Ibidem*, p. 88.

⁵³⁰ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* p. 408.

⁵³¹ Cfr. *Ibidem*, p. 422.

⁵³² Cfr. *Ibidem*, p. 424.

⁵³³ Cfr. *Ibidem*, p. 399.

⁵³⁴ Cfr. *Ibidem*, p. 403-404: “Independentemente de o limite a partir do qual o endividamento passa a ser excessivo poder ter na sua base uma presunção – o que ocorrerá se forem respeitados os requisitos de que demos nota ao longo deste trabalho, com especial destaque para o nexo de probabilidade que deve estar sempre presente – e de essa eventual presunção ser, inclusive, ilidível, (na medida em que o sujeito passivo pode afastar as regras de subcapitalização se demonstrar que, tendo em

Devemos, antes de mais, frisar que não estamos a defender que uma ficção é uma presunção; procuramos evidenciar a razão de ser do vocábulo *sempre* e o sentido amplo em que deve ser entendido o termo *presunções* no âmbito do art. 73.º da LGT, em função dos princípios constitucionais que lhe estão subjacentes. A ficção, tal como a presunção *iuris et de iure*, cria uma verdade apriorística, que traduz uma certeza ou convicção sobre certos factos (prováveis ou verosímeis) por parte do legislador, que deve, em abstracto, poder ser atacada no âmbito do direito tributário.

No fundo, com as ficções, o legislador abstrai-se em certa medida da realidade (no sentido do provável), satisfazendo-se, por razões que podem ser atribuídas, designadamente, a receios de fraude e evasão fiscal, a um juízo de verosimilhança. Como acontece existirem ficções que se aproximam mais da noção de definição legal e aí não existe qualquer máxima de experiência subjacente. Já vimos que o juízo de verosimilhança é fundamentalmente distinto do juízo de probabilidade e que a mera plausibilidade de um enunciado (e de uma presunção ou ficção) não implica nem é medida da sua probabilidade. As normas anti-abuso não são arbitrárias; têm de ser justificadas e obedecer ao princípio da proporcionalidade. O processo legislativo que culmina com a decisão de plasmar uma norma de certa forma, normalmente (ou idealmente), não é repentino. Tal decorre da prolongada observação da conduta dos sujeitos passivos, e traduzem, em certa medida, máximas de experiência. Postula XAVIER DE BASTO que podemos *“talvez cheg[ar] à conclusão de que, sempre que estejamos perante as chamadas “disposições anti-abuso”, haverá apelo a considerações de normalidade”*⁵³⁵.

Recuperando⁵³⁶, *mutatis mutandis*, o que nos ensina FONSECA: a verosimilhança é fundamentalmente distinta da probabilidade na medida em que se *“coloca no quadro do id quod plerumque accidit e das máximas de experiência”, “aparec[endo] a priori e em abstracto na convicção do juiz”, pelo que “não se está ainda no domínio da prova, mas somente no campo da afirmação factual, cuja existência parece verosímil*

conta o tipo de actividade, o sector em que se insere, a dimensão e outros critérios pertinentes, poderia ter obtido o mesmo nível de endividamento e em condições similares a uma entidade independente), este instrumento não pode ser considerado uma forma de tributação presuntiva do rendimento. Visto se aplicarem aqui os mesmos argumentos de que lançamos mão para afastar, em geral, a natureza presuntiva dos preços de transferência”.

⁵³⁵ Cfr. BASTO, JOSÉ XAVIER DE, *O Princípio da Tributação do Rendimento Real...* pp. 13-14.

⁵³⁶ Cfr. Parte I, Capítulo II.

*se corresponde à normalidade*⁵³⁷, enquanto que a probabilidade *“resulta, de facto, in concreto e a posteriori da convicção do juiz, depois de avaliada a prova de que dispõe e de depois de conhecidos os factos”*⁵³⁸.

A não admissão de prova em contrário, quer na presunção *iuris et de iure* quer na ficção legal, configura, nesta acepção, um juízo de verosimilhança, por definição apriorístico, por parte do legislador. Fixa, evidentemente, uma verdade, que pode bem ser falsa. Por essa razão não podemos dizer que discordamos fundamentalmente do que afirma SÉRGIO RIBEIRO: a ficção legal não têm natureza presuntiva por não conter um nexo de probabilidade. Centramo-nos, sim, na questão da verdade apriorística, que este autor desvaloriza, e do eventual choque com a capacidade contributiva, para justificar um entendimento amplo do conceito de presunção previsto no art. 73.º da LGT.

3.2.5. Pagamento especial por conta

Destacando algumas das situações em que SÉRGIO RIBEIRO considera tratar-se de ficções legais e, assim, afastando a admissibilidade da prova em contrário: o pagamento especial por conta, a tributação segundo preços de transferência e a subcapitalização.

Quanto ao pagamento especial por conta⁵³⁹, previsto no art. 93.º do CIRC, defendem SALDANHA SANCHES e SALGADO DE MATOS que *“o rendimento legal subjacente aos pagamentos especiais por conta só pode, portanto, qualificar-se como uma presunção em sentido estrito: ou seja, na lapidar definição do art. 349.º do Código Civil, de uma ilação que a lei retira de um facto conhecido – in casu, o valor dos proveitos e ganhos e o montante dos pagamentos por conta efectuados no ano anterior – para firmar um facto (ainda) desconhecido – in casu, o rendimento do ano fiscal a que os pagamentos especiais por conta respeitam”*⁵⁴⁰. Acrescentam ainda que, *“pelos mesmos motivos que levam à exclusão constitucional da existência de ficções de rendimento, tem – sob pena*

⁵³⁷ Cfr. FONSECA, ISABEL CELESTE M., *Processo Temporalmente Justo e Urgência...* pp. 782-783.

⁵³⁸ Cfr. *Ibidem*, pp. 782-783.

⁵³⁹ Cfr. GIL, TERESA, *Pagamento Especial por Conta. “Fisco”*, n.º 107/108, Março de 2003, Ano XIV, pp. 11-23.

⁵⁴⁰ Cfr. SANCHES, J. L. SALDANHA e MATOS, ANDRÉ SALGADO DE, *O pagamento especial por conta de IRC: questões de conformidade constitucional. “Fiscalidade”*, n.º 15, Julho 2003, pp. 5-25. Disponível em [www: <http://www.saldanhasanches.pt/pdf-3/2003,20-Fiscalidade,2015,-205-25.pdf>](http://www.saldanhasanches.pt/pdf-3/2003,20-Fiscalidade,2015,-205-25.pdf), p. 13.

de inconstitucionalidade – que tratar-se de uma presunção ilidível. É aliás por este motivo que a LGT determina, no seu art. 73.º, que «as presunções consagradas nas normas de incidência tributária admitem sempre prova em contrário» e que a jurisprudência em matéria tributária reconhece sem contestação que as presunções estabelecidas em leis fiscais são, necessariamente, ilidíveis»⁵⁴¹.

Afinal, o que se pretende com o pagamento especial por conta, é tributar a capacidade contributiva futura, e esta “*não é, verdadeiramente, capacidade contributiva alguma*”, conforme destaca ANSELMO TORRES⁵⁴².

Com efeito, o critério da probabilidade é útil para estabelecer uma distinção entre a figura da presunção e a figura da ficção legal. Mas, não é peremptório para excluir a possibilidade da prova em contrário das ficções que partilhem aquela estrutura; que partam de um facto-base para um facto-presumido, por mais ou menos provável que seja o nexó lógico. Quando SALDANHA SANCHES e SALGADO DE MATOS defendem que há-de qualificar-se como uma presunção em sentido estrito, não estão a defender que existe um forte nexó lógico. Estão, a nosso ver, a defender que a ficção (agarrando-nos à distinção, que é académica, com base na probabilidade) há-de ser entendida como uma presunção *iuris tantum*, no sentido em que se deve admitir a prova em contrário. É, enfim, uma concepção ampla da noção de presunção ínsita no art. 73.º da LGT que acabam por defender, para, no direito tributário, acrescentarem a nota de admissão de prova em contrário em relação àquele tipo de ficção.

3.2.6. Preços de transferência e subcapitalização

Quanto ao preços de transferência⁵⁴³ e à subcapitalização⁵⁴⁴, previstos nos arts. 63.º e 67.º do CIRC, estes traduzem uma normalização e, por essa razão, SÉRGIO RIBEIRO

⁵⁴¹ Cfr. *Ibidem*, p. 14.

⁵⁴² Cfr. TORRES, MANUEL ANSELMO, *Incidência e Inconstitucionalidade do Pagamento Especial por Conta do IRC. “Fisco”*, n.º 107/108, Março de 2003, Ano XIV, pp. 25-34, pp. 31-33.

⁵⁴³ Cfr. PEREIRA, PAULA ROSADO, *O Novo Regime dos Preços de Transferência. “Fiscalidade”*, n.º 5, Janeiro 2001, pp. 23-47 que, enunciando um alargado conjunto de critérios, manifesta também preocupações e dificuldades de aplicação dos preços de transferência derivados da evolução da economia, que conduz a novos fenómenos, mais complexos, e até à inexistência de operações comparáveis, circunstancialismo agravado pela fraca cooperação entre as administrações (pp. 46-47).

⁵⁴⁴ Cfr. ANDRADE, ANDRÉ MARTINS DE e SOARES, VANESSA FERNANDA, *O regime jurídico da subcapitalização. “Revista fórum de direito tributário”*, Vol. 8, n.º 46, Julho 2010. Disponível em [www: <http://www.netinternacional.org/web/LinkClick.aspx?fileticket=OA3q8b_23Q4%3d&tabid=70>](http://www.netinternacional.org/web/LinkClick.aspx?fileticket=OA3q8b_23Q4%3d&tabid=70) e <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/33714>; FERREIRA, ROGÉRIO FERNANDES, *Sobre o enquadramento fiscal da*

também afasta a natureza presuntiva daquelas técnicas⁵⁴⁵. A questão da tributação segundo o lucro normal, a tributação normalizada, é objecto de controvérsia, tendo, inclusive, sido tratada em sede Constitucional no AcTC n.º 84/2003, de 12/02/2003, a que já fizemos referência.

XAVIER DE BASTO afirma, a propósito dos preços de transferência e da subcapitalização, que estamos a *“aplicar juízos de normalidade e não presunções ou indícios sobre a realidade concreta da empresa [...] estamos aqui, pois, no pleno domínio do rendimento normal, em que se abstrai do que se passou na realidade para se tomar como base da tributação o padrão normal da actividade económica [...] podendo talvez chegar-se à conclusão de que, sempre que estejamos perante as chamadas “disposições anti-abuso”, haverá apelo a considerações de normalidade [...]”*⁵⁴⁶. Melhor contextualizando o objectivo destas considerações, XAVIER DE BASTO defende que *“a tributação do rendimento real é compatível [...] com alguma “normalização” do apuramento da matéria colectável”*⁵⁴⁷. Não significa isto, para este autor, a inadmissibilidade da prova em contrário. Com efeito, ressalva que, com estes mecanismos, *“procede-se à inversão do ónus de provar que as referidas despesas correspondem a operações efectivamente realizadas e não têm um carácter anormal ou um montante exagerado, ónus que passa a caber ao sujeito passivo”*⁵⁴⁸.

Apesar de no âmbito da subcapitalização ser atribuída enorme importância ao caso *Lankhorst-Hohorst*, AcTJUE de 12/02/2002, proc. C-324/00, pelo impacto que teve na legislação dos Estados-Membros, em razão do princípio da liberdade de estabelecimento, como sublinham e tratam PITTA E CUNHA e MÁXIMO DOS SANTOS⁵⁴⁹, voltamos a invocar aqui o caso *Thin Cap*, AcTJUE de 13/03/2007, proc. C-524/04 e o caso *Cadbury Schweppes*, AcTJUE de 12/09/2006, proc. C-196/04, bem como a Comunica-

subcapitalização das empresas. “Ciência e Técnica Fiscal”, n.º 392, Out/Dez 1998, pp. 169-182 e LOUSA, MARIA DOS PRAZERES, XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário - Tema II - Enquadramento fiscal da subcapitalização das empresas. Ibidem, pp. 115-128, onde se define subcapitalização como o “coeficiente ou rácio com base no qual se presume existir excesso de endividamento quando o valor das dívidas de uma sociedade em relação a cada uma das entidades com quem existem relações especiais é superior ao dobro do valor da correspondente participação no capital próprio da sociedade”.

⁵⁴⁵ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* p. 399 e 403-404.

⁵⁴⁶ Cfr. BASTO, JOSÉ XAVIER DE, *O Princípio da Tributação do Rendimento Real...* pp. 13-14.

⁵⁴⁷ Cfr. Ibidem, p. 12.

⁵⁴⁸ Cfr. Ibidem, p. 14, nota 11.

⁵⁴⁹ Cfr. CUNHA, PAULO DE PITTA E e SANTOS, LUÍS MÁXIMO DOS, *Sobre a incompatibilidade do direito comunitário do regime fiscal da subcapitalização. “Fisco”*, n.º 119/121, Setembro de 2005, Ano XVI, pp. 3-25, pp. 14-22.

ção da Comissão COM/2007/0785 final, da qual, sem repetir a generalidade dos trechos já citados *supra*, realçamos este outro, especialmente relacionado com esta matéria (sublinhados nossos): *“no processo Thin Cap, o TJUE reconheceu que as medidas para impedir a subcapitalização não são, em si, condenáveis. A sua aplicação deve, contudo, limitar-se aos expedientes puramente artificiais. Isto pode ser alcançado se se garantir que os termos dos acordos de financiamento através de empréstimos entre empresas em relação de grupo se mantêm dentro dos limites do que seria acordado entre partes independentes ou se baseiam em outras razões comerciais válidas. A Comissão considera que os princípios estabelecidos pelo TJUE quanto às regras relativas à subcapitalização se aplicam igualmente às regras relativas ao estabelecimento dos preços de transferências, que são essenciais à continuidade da existência de cada sistema fiscal nacional. Os EM só poderão operar sistemas fiscais eficazes se puderem impedir que as suas bases tributárias sofram qualquer erosão em resultado de disposições não comerciais entre empresas associadas”; mais recuperando um dos sublinhados anteriores: “é imperativo que, quando se presumir a existência de um expediente puramente artificial, o contribuinte tenha a oportunidade, sem ser sujeito a restrições administrativas indevidas, a apresentar provas de qualquer justificação comercial que possa existir para essa disposição”⁵⁵⁰.*

3.2.7. Regime simplificado de determinação do lucro tributável

No âmbito do regime simplificado de determinação do lucro tributável, previsto no art. 53.º do CIRC (art. 58.º, na lei que republica e reenumera o CIRC), as dúvidas têm sido centradas na questão da opção ou imposição legal de tal regime. Importa, antes de mais, assinalar que este regime foi revogado pela Lei n.º 3-B/2010 de 28 de Abril, pelo que as seguintes considerações deverão ter tal circunstância em atenção.

⁵⁵⁰ Poderá dizer-se que o sujeito passivo provoca a desaplicação da norma, por inteiro. Porém, tal exercício só pode ser efectuado através da prova em contrário, demonstrando a verdade, que o expediente não é puramente artificial. Nessa perspectiva, podemos também falar numa dispensa de prova da Administração Tributária. Não obstante, daí decorria uma dada tributação que estaria a ser presumida, a desviar-se da realidade, pela Administração Tributária e, assim, a questão permanece a mesma: impõe-se a necessidade de permitir a entrada da verdade para que não se gere uma situação de injusta tributação, pela tributação de uma capacidade contributiva inexistente e essa entrada da verdade era negada.

Neste contexto, em particular na hipótese de início de actividade, CASTELO TRINDADE⁵⁵¹ distingue duas situações: i) uma primeira, na qual o sujeito passivo é enquadrado no regime geral de determinação do lucro tributável por manifestar opção nesse sentido, nos termos do art. 53.º, n.ºs 1, 2, 7, 8 e 9 do CIRC, apesar de estimar proveitos iguais ou inferiores aos previstos na lei; ii) e uma segunda, em que presume ou estima (estimado é o termo plasmado no art. 53.º, n.º 2 do CIRC) *a priori*, declarando em consonância, que vai obter proveitos superiores aos estabelecidos nesse artigo.

Esta autora, atacando o entendimento da Administração Tributária e também plasmado no AcTCAN de 13/01/2005, proc. n.º 01570/04, que desvalorizam a opção efectuada inicialmente pelo sujeito passivo, defende que, naquela segunda hipótese, o sujeito passivo expressa inicialmente a opção pelo regime geral e que, mesmo que no final do primeiro ano obtenha um rendimento inferior ao estimado, não deve por essa razão ser obrigatória e automaticamente tributado segundo o regime simplificado⁵⁵². Contrariamente, tinha entendido o Tribunal que *“porque quando se inicia actividade não há exercício anterior que possa ser tomado por referência, há que considerar nesse exercício inicial o montante anual de proveitos estimado constante da declaração de início de actividade, mas se face ao volume de proveitos posteriormente declarado relativamente a esse exercício, ocorrerem os requisitos para a inclusão no regime simplificado, há que aplicar este regime”*. Deste modo, a Administração Tributária e o AcTCAN reconduziam a questão para o art. 53.º, n.º 8 e 9, exigindo que aquela opção fosse renovada nos termos aí previstos.

Segundo CASTELO TRINDADE, devemos procurar uma interpretação teleológica do regime simplificado de tributação e uma interpretação conforme as disposições constitucionais especiais quanto à tributação das empresas. Neste sentido, defende que não podemos *“contornar a sua natureza optativa/facultativa através do estabelecimento de cláusulas de “inclusão automática”, nem tão-pouco, forçar, como parece ser o caso,*

⁵⁵¹ Cfr. TRINDADE, CARLA CASTELO, *Acórdão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Norte de 13 de Janeiro de 2005 (Regime Simplificado de Determinação do Lucro Tributável)* - Anotação. *"Ciência e Técnica Fiscal"*, n.º 416, Jul/Dez 2005, pp. 341-362, pp. 354-355

⁵⁵² Cfr. *Ibidem*, pp. 354-355

o sujeito passivo a tomar e a manter uma opção quando os exactos termos em que regime de tributação se desenvolverá ainda não são totalmente conhecidos”.

A este argumento, acresce um outro, de violação do princípio da igualdade. Para o demonstrar, esta autora enuncia duas hipóteses, em que dois sujeitos passivos iniciam a actividade; um declarando a opção pelo regime geral, por assim o declarar apesar da sua estimativa de proveitos ser inferior ao legalmente estabelecido; outro optando pelo mesmo regime por estimar proveitos superiores; ambos chegando ao final do ano com proveitos de €5.000,00⁵⁵³.

Levando o entendimento do Tribunal às últimas consequências, o primeiro seria tributado pelo regime geral enquanto que o segundo, *“que estimou um valor total anula de proveitos superior [...] porque efectivamente queria estar sujeito ao regime geral (e só por essa razão) é, nas palavras do Tribunal Central Administrativo Norte “automaticamente abrangido pelo regime simplificado”*. O que leva a autora a defender o entendimento de que aquela estimativa inicial corresponde a uma verdadeira opção pelo regime geral em detrimento do regime simplificado⁵⁵⁴.

Mas aquilo que pretendemos ponderar é algo diferente. Antes de mais será de convocar o disposto no art. 53.º, n.º 10 do CIRC, que determina que: *“cessa a aplicação do regime simplificado quando o limite do total anual de proveitos a que se refere o n.º 1 for ultrapassado em dois exercícios consecutivos ou se o for num único exercício em montante superior a 25% desse limite, caso em que o regime geral de determinação do lucro tributável se aplica a partir do exercício seguinte ao da verificação de qualquer desses factos”*. O que contrasta com a suposta obrigatoriedade de manutenção do regime simplificado de determinação do lucro tributável por períodos de três anos, quando por ele se opta, prevista no art. 53.º, n.º 8 do CIRC.

Quid iuris, e a questão tratada pelo Tribunal poderia ter passado por aí, caso tivesse sido suscitada nesses termos, se o sujeito passivo tiver elementos probatórios,

⁵⁵³ Cfr. *Ibidem*, pp. 357-358.

⁵⁵⁴ Cfr. *Ibidem*, pp. 360-362.

designadamente uma contabilidade organizada⁵⁵⁵, capazes de demonstrar a sua *real* capacidade contributiva? Ou seja, mesmo que o sujeito passivo não opte pelo regime geral, ou seja reconduzido ao regime simplificado como o Tribunal entendeu, mas (man)tenha elementos suficientes para determinar o seu lucro tributável como se estivesse no regime geral, será que devemos negar essa possibilidade?

Não é o regime simplificado um regime com uma natureza presuntiva? Em que, nos termos do art. 53.º, n.º 4 do CIRC, *“na ausência de indicadores de base técnico-científica ou até que estes sejam aprovados, [se determina] o lucro tributável, sem prejuízo do disposto no n.º 11, [em] resulta[do] da aplicação do coeficiente de 0,20 ao valor das vendas de mercadorias e de produtos e do coeficiente de 0,45 ao valor dos restantes proveitos, com exclusão da variação de produção e dos trabalhos para a própria empresa, com o montante mínimo igual ao valor anual do salário mínimo nacional mais elevado”*. Mais distante da realidade se torna essa presunção através da ausência dos referidos indicadores de base técnico-científica. A *ratio* do art. 73.º da LGT, que nos diz que as presunções consagradas em normas de incidência tributária admitem *sempre* prova em contrário, parece-nos admitir a ilusão da presunção de rendimento implícita no regime simplificado e, se esses elementos probatórios existirem, não vemos por que motivo haverá de ser negada, *a priori*, essa possibilidade. O juízo da sua suficiência surgirá, sempre, *a posteriori*.

Não obstante, a generalidade da doutrina tende a admitir a ilusão apenas aquando da ocorrência de situações excepcionais, nos termos do art. 78.º, n.º 4 da LGT, que exige um fundamento em injustiça grave ou notória⁵⁵⁶, como nos dá conta SÉRGIO RIBEIRO⁵⁵⁷.

⁵⁵⁵ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* p. 386, que frisa que *“a manutenção de registos contabilísticos não é igual a manter contabilidade organizada, pelo que possuir esses elementos não significa que, mesmo que fosse possível optar pela contabilidade organizada, eles fossem para isso suficientes”*.

⁵⁵⁶ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Reflexões sobre o regime simplificado: a sua suspensão no domínio do IRC*. “Scientia Iuridica”, Tomo LVIII - n.º 320 - Out/Dez 2009, pp. 669-685, p. 678, fundamentação que leva à *“equiparação da aplicação do regime simplificado à celebração de um contrato, pela invocação do princípio pacta sunt servanda, rebus sic stantibus, perante uma anormal alteração das circunstâncias”*.

⁵⁵⁷ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* pp. 379-381.

Por outro lado, SÉRGIO RIBEIRO sustenta a natureza *iuris tantum* do regime simplificado, tecendo um conjunto de argumentos⁵⁵⁸ que passam pela: i) inconstitucionalidade das presunções absolutas; ii) o facto da ilisão da presunção não colocar em causa o objectivo da simplificação (que visa, isso sim, libertar o sujeito passivo de certas obrigações); iii) a incoerência de soluções entre o regime simplificado e a avaliação indirecta, que partilham instrumentos, sendo que, nesta última, o sujeito poderá ilidir a presunção através da apresentação de razões justificativas⁵⁵⁹; iv) a excepção, entre tanto revogada, prevista no regime simplificado de IRS, art. 31.º, n.º 6 do CIRS, consistia num *“atenua[r do] mal sem o resolver, dado que, em lugar de se truncar o problema real, se obvia unicamente à sua manifestação relativamente a um tipo de situações em que o desajustamento seria evidente”*⁵⁶⁰; v) a preocupação em demonstrar o carácter voluntário do regime simplificado fundamenta-se na inconstitucionalidade, nesta sede, de um regime simplificado imperativo, o que leva a doutrina a associa-lo *“a uma espécie de contrato”*, mas para os sujeitos passivos com actividade de pequena dimensão, o regime tenderá a ser imperativo.

Por estas razões, e considerando tratar-se *“indubitavelmente de uma presunção prevista em normas de incidência tributária”*, SÉRGIO RIBEIRO admite o recurso ao art. 64.º do CPPT e ao art. 73.º da LGT, por oposição ao art. 78.º, n.º 4 da LGT⁵⁶¹. Contudo, não admite a ilisão de forma incondicionada, apenas a admitindo *“em situações em que a diferença entre o rendimento obtido pelo contribuinte e aquele que resulta do regime simplificado seja significativa”*, pretendendo com isso dar guarida suficiente ao princípio da praticabilidade e reconhecer a margem de erro que estará implícita a um regime simplificado que apenas pretende alcançar uma verdade aproximada⁵⁶². Essa

⁵⁵⁸ Cfr. *Ibidem*, pp. 382-391.

⁵⁵⁹ Realça ainda que na avaliação indirecta estamos perante uma situação patológica na qual, apesar disso, o sujeito passivo não deixa de poder afastar as presunções; pelo que se estranha que não seja conferida a mesma possibilidade a um sujeito passivo que se colocou no regime simplificado de forma voluntária, *“com benefícios para o funcionamento do próprio sistema fiscal”*. Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Reflexões sobre o regime simplificado...* p. 681.

⁵⁶⁰ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* p. 390.

⁵⁶¹ Cfr. *Ibidem*, p. 392 e RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Reflexões sobre o regime simplificado...* p. 678.

⁵⁶² Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* p. 384-387 e 392-393.

margem de erro, sugere⁵⁶³, tendo por comparação o art. 53.º, n.º 10, que já admite a ilisão embora “*só funcion[e] a favor da Administração*” Tributária, deve ser de 25%⁵⁶⁴.

Bem, esta solução tem o inequívoco mérito de harmonizar as soluções. É claro. Mas podemos sempre perguntar, em primeiro lugar, porquê 25%? Devemos satisfazer-nos com uma aproximação à verdade no regime simplificado com uma margem de erro de 25%? O autor sugere, no fundo, que o legislador transforme e defina claramente um regime de presunção mista, de presunção *iuris tantum* de prova condicionada. O que é inteiramente legítimo e não nos opomos a uma solução dessa natureza; que nem será absoluta novidade, uma vez que já existem outros regimes, como o das manifestações de fortuna, em que tal condicionamento é evidente. Não obstante, temos dificuldade em encontrar outras razões, que não a de harmonização, que possam justificar uma margem de erro dessa dimensão, até porque pode bem existir uma contabilidade organizada ou com elementos tidos por suficientes. Pelo que temos dúvidas que, colocada a questão, à Administração ou em juízo, se deva recusar liminarmente a ilisão por a margem ser inferior a 25%.

Será este o sentido do princípio da prevalência da substância sobre a forma, postulado no art. 11.º, n.º 3 da LGT, que demanda que, nos casos de dúvida sobre a interpretação das normas tributárias, “*deve atender-se à substância económica dos factos tributários*”. Neste sentido, LOPES DE SOUSA, defende que “*pode tributar-se com base em ficções de rendimentos, quando a lei os presume, mas só se pode fazê-lo porque se presume que os valores dos rendimentos ficcionados são os que correspondem à realidade, admitindo-se «sempre» a prova de que há dissonância entre os rendimentos ficcionados e a realidade*”⁵⁶⁵. A ficção de um rendimento mínimo, tal como surgia no

⁵⁶³ Não devemos deixar de assinalar que este autor, a propósito da suspensão do regime simplificado, acaba por tecer mais considerações sobre o assunto, deixando sugestões de outra índole, nomeadamente: “*o fim do período de permanência mínima obrigatória, sem prejuízo de se dispensar o sujeito passivo de renovar anualmente a intenção de ser tributado de acordo com o regime simplificado*”; o “*avanço para os indicadores objectivos de actividade de base técnico-científica*” e “*a partilha de indicadores entre a avaliação indirecta o regime simplificado*”, para além de renovar alguns dos argumentos já referidos, sugerindo a sua clara consagração legal. Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Reflexões sobre o regime simplificado*... pp. 671-685. Importa ainda dar conta da posição defendida por este autor (p. 680) de que os indicadores objectivos também contêm uma presunção, que também serão ilidíveis nos termos do art. 73.º da LGT.

⁵⁶⁴ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva*... pp. 392-393 e RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Reflexões sobre o regime simplificado*... pp. 681-682.

⁵⁶⁵ Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *CPPT - Anotado e Comentado*... Vol. I, p. 591.

art. 53.º, n.º 4 (e que trataremos *infra*⁵⁶⁶), é muito mais forte do que a presunção implícita no art. 53.º, n.º 2, que tinha por referência o valor declarado, para aplicação dos coeficientes. Dada a derrogação do regime simplificado de determinação do lucro tributável para as pessoas colectivas⁵⁶⁷ por parte do legislador, intuímos que tal só poderá decorrer se assumirmos a generalizada suficiência dos elementos contabilísticos das empresas para uma determinação mais exacta e fidedigna. Ao que acrescem elementos mais sofisticados e automatizados de registo e controlo desses mesmos elementos, que, na última década, têm vindo a ser introduzidos no sistema tributário português, tanto com o intuito de facilitar a tarefa de fiscalização da Administração Tributária, como o de simplificar o sistema tributária, incidindo, particularmente, no cumprimento de deveres acessórios e da denominada carga fiscal formal, mas ainda como forma de combater a fraude e a evasão fiscal.

3.2.8. Outras situações

Podemos apresentar ainda outros exemplos, como o do revogado art. 53.º, n.º 4 do CIRC (que veio a ser revogado pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de Abril, tendo vigorado brevemente como art. 58.º, após a republicação operada pelo Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13/07), que, no âmbito do regime simplificado, fixava um valor de **rendimento obtido mínimo**. Existe variadíssima jurisprudência a entender que aquela ficção de rendimento mínimo deve ser entendida como uma presunção *iuris tantum*, admitindo-se a prova em contrário⁵⁶⁸.

Similarmente, LOPES DE SOUSA defende que a norma prevista no art. 21.º, n.º 2 do CIRC, que determina que *“para efeitos da determinação do lucro tributável, considera-se como valor de aquisição dos incrementos patrimoniais obtidos a título gratuito o seu valor de mercado, não podendo ser inferior ao que resultar da aplicação das regras de determinação do valor tributável previstas no Código do Imposto do Selo”*, deve ser tida como uma presunção implícita pois, segundo o autor, *“para além de esta*

⁵⁶⁶ Cfr. Parte I, Capítulo III, 3.2.8.

⁵⁶⁷ Subsistindo para as empresas em nome individual, nos termos dos arts. 28.º e 31.º do CIRS.

⁵⁶⁸ Cfr. designadamente, AcSTA de 05/07/2012, proc. n.º 0474/11; de 02/03/2011, proc. n.º 01309/10; de 22/03/2011, proc. n.º 0988/10; de 04/11/2009, proc. n.º 0553/09.

*norma evidenciar que o que está em causa em sede de tributação de mais valias é apurar o valor real (o de mercado), a limitação ao apuramento do valor real derivada das regras de determinação do valor tributável previstas nos CIS não pode deixar de ser considerada como uma presunção em matéria de incidência, cuja ilisão é permitida pelo art. 73.º da LGT*⁵⁶⁹.

No domínio dos preços de transferência em contexto de IVA, COELHO MARTINS⁵⁷⁰, realça a desconformidade com o direito da União da norma prevista no art. 7.º, n.ºs 1 e 2 do regime da renúncia à isenção do IVA nas operações relativas a bens imóveis, aprovado pelo art. 3.º do Decreto-Lei n.º21/2007 de 29/01, segundo o qual se considera, no n.º 2, que *“o valor normal da transmissão do imóvel não pode ser inferior ao valor patrimonial tributário definitivo que serviu de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis ou que serviria no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto”*. O art. 7.º, n.º 1 daquele regime remetia para o art. 16.º, n.º 4 do CIVA que, até à entrada em vigor da redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 393/2007 de 31/12, permaneceu desconforme com o disposto na Directiva da Racionalização, em vigor desde 13 de Agosto de 2006 (art. 72.º, pontos 1) e 2) da Directiva do IVA)⁵⁷¹.

Defende COELHO MARTINS⁵⁷² que *“o valor patrimonial tributário como limiar mínimo não pode constituir critério válido no Iva por duas razões fundamentais”*. Por um lado, porque *“face ao sistema comunitário, se for possível encontrar uma operação similar, realizada entre um transmitente e um adquirente independentes, em tempo e lugar próximos, é esse o valor normal da transacção, sem qualquer limitação quantitativa, mínima ou máxima”*. Por outro lado, *“a existência e identificação de uma opera-*

⁵⁶⁹ Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *CPPT - Anotado e Comentado...* Vol. I, p. 590.

⁵⁷⁰ Cfr. MARTINS, ALEXANDRA COELHO, *O Regime dos Preços de Transferência e o IVA*, Coimbra: Almedina, 2009. pp. 191-201.

⁵⁷¹ Antes determinava que *“Entender-se-á por valor normal de um bem ou serviço o preço, aumentado dos elementos referidos no n.º 5 deste artigo, na medida em que nele não estejam incluídos, que um adquirente ou destinatário, no estágio de comercialização onde é efectuada a operação e em condições normais de concorrência, teria de pagar a um fornecedor ou prestador independente, no tempo e lugar em que é efectuada a operação ou no tempo e lugar mais próximos, para obter o bem ou o serviço.”*

Depois, de acordo com a Directiva de Racionalização, passou a determinar, no n.º 4, al. b) e c) que: *“b) Na falta de bem similar, o valor normal não pode ser inferior ao preço de aquisição do bem ou, na sua falta, ao preço de custo, reportados ao momento em que a transmissão de bens se realiza; c) Na falta de serviço similar, o valor normal não pode ser inferior ao custo suportado pelo sujeito passivo na execução da prestação de serviços”*.

⁵⁷² Cfr. MARTINS, ALEXANDRA COELHO, *O Regime dos Preços...* pp. 196-201.

*ção comparável, para a aferição do valor normal, corresponde precisamente ao ideal do padrão objectivo, assente num mercado concorrencial, cujo alcance constitui postulado do regime*⁵⁷³. Pelo que, conclui, “*impor limites quantitativos que representam, caso aplicáveis, desvios ao método mais fiável de determinação do valor de mercado – o preço comparável de uma transacção equivalente entre partes independentes – é desvirtuar o critério arm’s length e substituí-lo por uma métrica de “colecta mínima”. [...] Só na eventualidade de não ser encontrada a transacção comparável é que a Directiva do IVA, a título subsidiário, se torna permeável à cominação de um limite mínimo, o qual tem por referência o preço de compra ou, na sua falta, o preço de custo*”⁵⁷⁴.

Ou seja, há-de existir abertura *a priori* para a prova em contrário; não logrando essa prova, a regra será aplicada, a final, como se de um critério de repartição de ónus de prova se tratasse.

Neste contexto, COELHO MARTINS lembra ainda o caso *Werner Skripalle*, ACTJUE de 29/05/1997, proc. C-63/96⁵⁷⁵, que considera tratar-se de uma situação análoga à da norma portuguesa, no qual o Tribunal veio determinar que “*a legislação alemã, ao considerar como matéria colectável os custos suportados quando existem relações entre pessoas próximas, incluindo os casos em que é evidente que o rendimento acordado, que corresponde às rendas habitualmente praticadas no mercado, é inferior aos referidos custos, não se limita a instituir derrogações estritamente necessárias para evitar o risco de evasão ou fraude fiscal. Não está, por isso, abrangida pelo art. 27.º da Sexta Directiva*”.

Idêntica atenção merece o art. 58.º-A, n.º 2 do CIRC (actual art. 64.º) que determina que “*sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável*”. Como assinala COELHO MARTINS⁵⁷⁶, a tributação directa não pode ser objecto do mesmo escrutínio, por parte do TJUE, que é permitido ao IVA, quedando-se

⁵⁷³ Cfr. *Ibidem*, p. 198.

⁵⁷⁴ Cfr. *Ibidem*, p. 199.

⁵⁷⁵ Cfr. *Ibidem*, pp. 199-200.

⁵⁷⁶ Cfr. *Ibidem*, p. 198.

pela análise das implicações para as liberdades fundamentais. Mas, parece-nos, as preocupações que aquela autora manifesta no contexto do IVA, da mesma forma que o espírito das conclusões do TJUE, são pertinentes para o contexto do CIRC. O problema fundamental é idêntico.

Também a ficção legal prevista no âmbito dos impostos periódicos, de que o **facto tributário ocorreu com o termo do ano**, começando a contar-se, a partir do dia seguinte, os prazos de caducidade e de prescrição⁵⁷⁷, nos termos do art. 45.º, n.º 4 e 48.º, n.º 1 da LGT⁵⁷⁸. Já abordamos a questão em nota de rodapé, *supra*, mas importa recuperar o que aí se disse: tal ficção seria, em princípio e em condições normais, absolutamente irrelevante e inócua. Excepto quando há uma alteração legislativa e o Tribunal Constitucional admite a retroactividade da lei, como ocorreu com o AcTC n.º 399/10, de 27/10/2010, que versava sobre a introdução, a meio do ano, de um novo escalão de topo do IRS. A motivação para a decisão de conformidade com a Constituição residuiu, fundamentalmente, no entendimento de que não “*exist[e] uma expectativa[, de confiança e segurança jurídica,] constitucionalmente tutelada*” de que o legislador fará todas as alterações fiscais “*no logo no dia 1 de Janeiro de cada ano*”.

O momento da prática do facto tributário é relevante e faz parte da incidência do imposto. Ainda que não se considere que existe retroactividade, como não considerou o Tribunal Constitucional, haverá, pelo menos, retrospectividade, pelo que cremos que sempre seria admitir que o momento da prática do facto tributário é ficcionado e, consequentemente, haveria lugar à ilisão desse factor, *a posteriori* ou até no decurso do ano, lançando mão do procedimento especialmente previsto no art. 64.º do CPPT, que tem efeitos futuros, assim adequando a tributação aos dois períodos distintos.

⁵⁷⁷ Sobre o assunto da prescrição, caducidade e contagem de prazos, cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária...* pp. 44-49.

⁵⁷⁸ Isto seria, em princípio e em condições normais, absolutamente irrelevante e inócua. Excepto quando há uma alteração legislativa e o Tribunal Constitucional admite a retroactividade da lei, como ocorreu com o AcTC n.º 399/10, de 27/10/2010, que versava sobre a introdução, a meio do ano, de um novo escalão de topo do IRS. A motivação para a decisão de conformidade com a Constituição residuiu, fundamentalmente, no entendimento de que não “*exist[e] uma expectativa[, de confiança e segurança jurídica,] constitucionalmente tutelada*” de que o legislador fará todas as alterações fiscais “*no logo no dia 1 de Janeiro de cada ano*”.

O momento da prática do facto tributário é relevante e faz parte da incidência do imposto. Ainda que não se considere que existe retroactividade, como não considerou o Tribunal Constitucional, haverá, pelo menos, retrospectividade, pelo que cremos que sempre seria admitir que o momento da prática do facto tributário é ficcionado e, consequentemente, haveria lugar à ilisão desse factor, *a posteriori* ou até no decurso do ano, lançando mão do procedimento especialmente previsto no art. 64.º do CPPT, que tem efeitos futuros, assim adequando a tributação aos dois períodos distintos. Em todo o caso, voltaremos a este assunto, com maior destaque e em momento mais apropriado.

Podemos ainda destacar exemplos tratados na jurisprudência, nomeadamente no domínio da **transparência fiscal**, prevista no art. 6.º do CIRC, tratado no AcSTA de 29/02/2012, proc. n.º 0441/11, no qual se afirma que *“aquela imputação de matéria colectável «nos termos que resultarem do acto constitutivo das entidades aí mencionadas ou, na falta de elementos, em partes iguais» se há-de reconduzir, ainda assim, a uma ficção legal, rectius, a uma presunção legal que, face ao disposto no art. 73º da LGT [...] deverá ter-se por ilidível”*. Assim como na matéria das **manifestações de fortuna**, designadamente nos AcSTA de 07/03/2012, proc. n.º 0179/12⁵⁷⁹, de 07/03/2012, proc. n.º 0188/12, de 02/05/2012, proc. n.º 0381/12, de 05/07/2012, proc. n.º 0358/12 e AcTCAN de 15/12/2011, proc. n.º 01902/11.4BEPRT. A este respeito, devemos ainda dar conta da controvérsia que CASALTA NABAIS⁵⁸⁰ e SÉRGIO RIBEIRO⁵⁸¹, tratam, separadamente, em comentário ao AcSTA de 19/05/2010, proc. n.º 0734/09, tendo sempre por comparação o AcTCAS de 21/04/2009, proc. n.º 0734/09, que o antecedeu, bem como o AcTCAS de 04/03/2008, proc. n.º 2259/08, que serviu de fundamento ao recurso de oposição de julgados.

No caso estava em causa o recurso a avaliação indirecta por ter sido detectada uma manifestação de fortuna na forma de um imóvel, no valor de € 375.000. Contudo, o sujeito passivo apenas logrou justificar o montante parcial de € 250.000, referentes a um empréstimo bancário contraído para o efeito. Colocavam-se dois problemas: i) pode o sujeito passivo afastar o facto-base que legitima o recurso a este tipo de avaliação indirecta através de uma justificação parcial? ii) em caso de resposta negativa,

⁵⁷⁹ Aqui se sumaria que:

“III - Para prova da ilegitimidade deste acto de avaliação indirecta só deve dar-se relevância à justificação total do montante que permitiu a “manifestação de fortuna”, pelo que a justificação meramente parcial não afasta a aplicabilidade da determinação indirecta dos rendimentos que permitiram tal manifestação de fortuna;

IV - Já assim não será no que respeita à fixação do rendimento sujeito a tributação como incremento patrimonial” em sede de IRS, onde a justificação parcial há-de relevar para a fixação presuntiva do montante do “acrécimo patrimonial não justificado” sujeito a imposto, por força do disposto no art. 73º da LGT e, bem assim, dos princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva e da tributação dos rendimentos reais;

V - Embora a justificação parcial da manifestação de fortuna não afaste a aplicação do método de avaliação indirecta previsto no artigo 89º-A da LGT, não pode deixar de ser considerada na quantificação do rendimento tributável que vai ser determinado por esse método, entendendo-se que a quantificação do rendimento tributável do recorrente deve ser igual a 20% do valor de aquisição deduzindo-se a este valor de aquisição o montante do empréstimo bancário que o recorrente demonstrou ter efectuado para a aquisição do imóvel, uma vez que esse montante não está nem pode estar sujeito a IRS, não podendo, consequentemente, ser presumido ou considerado como rendimento sujeito a tributação, sob pena de estarmos perante uma tributação em que estaria de todo ausente o critério da capacidade contributiva”

⁵⁸⁰ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, S.T.A., Acórdão de 19 de Maio de 2010 - Processo n.º 0734/09, “RL”, pp. 357-372.

⁵⁸¹ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, Manifestações de fortuna e afastamento parcial da presunção de Rendimento. Comentário ao Acórdão do STA de 19 de Maio – Processo n.º 0734/09. “Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal”, Ano 3, n.º 3 - 2010, pp. 367-374.

pode o sujeito passivo atacar o facto-presumido, justificando parcialmente o valor aí presumido?

O AcTCAS recorrido respondeu negativamente a ambos os problemas, admitindo apenas a justificação total, enquanto que o outro AcTCAS respondeu positivamente à primeira questão, prejudicando a resposta da segunda. Já o AcSTA respondeu negativamente ao primeiro e positivamente ao segundo problema, assim aceitando a justificação parcial apenas em relação ao facto-presumido, mas já não para afastar o recurso a este tipo de avaliação indirecta, sendo mais exigente nessa situação. Entendimento este do AcSTA que merece a adesão tanto de CASALTA NABAIS como de SÉRGIO RIBEIRO e tem sido repercutido em decisões jurisprudenciais mais recentes, como *supra* demos conta.

Capítulo IV: Sentido do termo “presunções” e a exigência da admissão de prova em contrário, patentes no art. 73.º da LGT

Ao longo deste trabalho concluímos que entre a presunção *iuris tantum*, a presunção *iuris et de iure* e a ficção legal verifica-se uma gradação probabilística que traduz a convicção e certeza do legislador quanto à correspondência dum certo facto presumido com a realidade. Concluímos também que a estrutura da presunção, entendida num sentido estrito, exige a previsão dum facto-base, dum facto presumido e de um nexo lógico estabelecido segundo máximas de experiência entre eles.

Mas cremos ainda ter deixado claro que uma presunção só será efectivamente uma presunção se for admitida prova em contrário. Intellectualmente, uma presunção exige um exercício de “*holding as true*”, de tomar como verdade, de reputar como verdadeiro⁵⁸². É necessário assumir e reconhecer a sua fragilidade. O que legislador logra com a presunção *iuris et de iure* e com a ficção legal é fixar algo, irredutivelmente, como verdade. A noção de presunção *iuris et de iure* é uma recurso legal que, por partilhar parte da estrutura da presunção, coincidentemente se denomina de presunção⁵⁸³.

Parece-nos particularmente útil a distinção que FONSECA postula entre a verosimilhança e a probabilidade na medida em que, ao colocar a primeira “*no quadro do id quod plerumque accidit e das máximas de experiência*”, conclui que se deve falar em verosimilhança como algo que “*aparec[e] a priori e em abstracto na convicção do juiz*” (a autora tece estas considerações para caracterizar a natureza da *summario cognitio*), pelo que estamos “*somente no campo da afirmação factual, cuja existência parece*

⁵⁸² Cfr. Parte I, Capítulo II.

⁵⁸³ Cfr. DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal...* p. 597, nota 1771, a este respeito, invocando os ensinamentos de SANTOS JUSTO, afirma: “Diz-nos Santos Justo que as presunções *iuris tantum* são as “verdadeiras” ou “originárias”, com uma função no domínio da prova, enquanto as presunções *iuris et de iure*, assim “barbaramente denominadas”, constituem uma deturpação das primeiras e terão sido introduzidas pelos Glosadores medievais” [...] a presunção, quando não admite prova em contrário, hoje em dia como na Idade Média, é “instrumento da regra nos seus elementos constitutivos”, é “causa do seu conteúdo formal”, “intervém como guia utilizado pelo legislador para determinar e justificar o âmbito de aplicação e o conteúdo das normas, atrás das quais se mantém como causa e justificação; e a que o intérprete recorrerá para melhor compreender os preceitos legais na sua génese e no seu alcance; [...] SANTOS JUSTO [...] reportando-se a essa época define “técnico-juridicamente a «*praesumptio iuris*» como a argumentação provável, segundo as «*opiniones communes*» e sempre sujeita a prova contrária, da existência de um facto incerto a partir do conhecimento dum facto certo”.

*verosímil se corresponde à normalidade*⁵⁸⁴. Por outro lado, a probabilidade “*resulta, de facto, in concreto e a posteriori da convicção do juiz, depois de avaliada a prova de que dispõe e de depois de conhecidos os factos*”⁵⁸⁵. Embora pensadas num âmbito fundamentalmente distinto do presente, estas considerações são úteis para estabelecer uma distinção entre presunção *iuris et de iure* e ficção legal, de um lado, e presunção *iuris tantum*, como verdadeira presunção, por outro.

Com efeito, a presunção *iuris et de iure* e a ficção legal traduzem-se em técnicas legislativas distintas de uma verdadeira presunção a um nível que, em nosso entendimento, se revela fundamental. Nesta perspectiva, por não admitir prova em contrário, a presunção *iuris et de iure* não é uma verdadeira presunção e, assim, perfila-se como uma figura mais próxima da ficção legal do que da presunção *iuris tantum*, a que tradicionalmente surge associada. Aquelas fixam uma verdade apriorística, enquanto que esta fixa uma verdade meramente hipotética.

As presunções, como vimos, têm a tendência natural para se desligarem da realidade. Tanto é que não se devem gerar equívocos quanto a estas conterem afirmações de verdade, certeza ou verosimilhança. Enunciam apenas uma mera probabilidade (uma dedução probabilística, por oposição a uma dedução determinística, às quais já aludimos *supra*⁵⁸⁶). Implicam tomar como verdade, “*holding as true*”. Mas dada a especialidade do direito tributário e assumindo que as presunções, por norma, terão a fundamentação híbrida (técnica e ideológica⁵⁸⁷) que apontamos, pare-

⁵⁸⁴ Cfr. FONSECA, ISABEL CELESTE M., *Processo Temporalmente Justo e Urgência...* pp. 782-783.

⁵⁸⁵ Cfr. *Ibidem*, pp. 782-783.

⁵⁸⁶ Cfr. Parte I, Capítulo I, 1.5.1.

⁵⁸⁷ Em direito tributário, a generalidade das presunções consagradas em normas de incidência têm uma natureza aparentemente mais técnica, embora se possa afirmar que, neste domínio, por obedecerem ao princípio da eficiência da administração e ao interesses constitucional na boa arrecadação dos impostos, partilham igualmente um forte cariz ideológico. Com efeito, parece-nos que, em direito tributário, será raro encontrarmos essa natureza técnica de uma forma tão clara, destacada e exclusiva como alguns autores encontram noutros ramos do direito. Podemos dizer, assim, que os valores implícitos nas presunções em direito tributário têm uma natureza híbrida, uma vez que a natureza técnica - se quisermos, o interesse mais pragmático na boa administração da justiça - facilmente se confunde com esses valores ideológicos de emanção constitucional.

Porém, o direito tributário, por desígnio constitucional, é mais exigente. É a predominância deste afastamento da realidade de que o legislador assume no art. 73.º da LGT ao exigir, ou salvaguardar, que as presunções consagradas em normas de incidência tributária são sempre ilidíveis. Com efeito, o direito tributário é composto por uma teia de princípios. Se é verdade que existe um interesse na boa administração da justiça e que a eficiente arrecadação dos impostos constitui um forte valor de emanção constitucional, o que o legislador pretende com esta norma, em nosso entender, é transpor o superior interesse constitucional na igualdade e justiça tributária, por uma justa repartição dos encargos tributários.

ce-nos que esta tendência para o afastamento da realidade, da verdade material, da verdade ontológica, acabará por ser mais exacerbada.

Em todo o caso, esta última afirmação deve ser lida *cum grano salis*, pois há autores que disputam a adequação e utilidade da distinção entre verdade material e verdade formal, uma vez que não crêem que, no âmbito do processo ou procedimento, “se persiga uma verdade qualitativamente distinta daquela que existiria em qualquer âmbito fora do processo”, mas antes que “o que se persegue no processo é a melhor aproximação possível” dessa verdade⁵⁸⁸.

Julgamos que esta consideração é válida e representativa do que se verifica no direito tributário, domínio em que até nos parece ter uma base de sustentação mais lata. Através do recurso ao instrumento jurídico da presunção, o legislador, mais do que transferir o ónus probatório, alivia, nunca libertando completamente, a Administração Tributária do peso do princípio do inquisitório e da prossecução da verdade material em função, normalmente, da “menor disponibilidade de meios de conhecimento” existentes no procedimento⁵⁸⁹. Afirmar-se que o que se persegue no procedimento e no processo é a melhor aproximação possível da verdade é, neste contexto, afirmar que se procura uma eficiente administração da justiça.

A nosso ver, o que o legislador pretende operar através da permissão geral da ilisão das presunções admitida no art. 73.º da LGT é uma *relativização* da generalidade dos fenómenos presuntivos existentes no ordenamento jurídico-tributário, quando tal conduza à tributação de uma capacidade contributiva inexistente. Por conseguinte, não importa se o invólucro normativo assume a forma aparente de presunção absoluta, de ficção legal ou até de um uso. Importa, precisamente, ver para além da técnica utilizada e averiguar se se pode detectar nela uma presunção implícita de uma capacidade contributiva⁵⁹⁰, um salto lógico, ainda que a máxima de experiência seja difícil de descortinar ou que se perceba uma ténue probabilidade nesse nexo.

⁵⁸⁸ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* pp. 128-129, seguindo de perto TARUFFO, MICHELE.

⁵⁸⁹ Cfr. *Ibidem*, p. 129, seguindo de perto TARUFFO, MICHELE.

⁵⁹⁰ Cfr. Parte I, Capítulo I, 1.3.2.

Se o legislador recorre frequentemente a presunções e ficções para estender a abrangência de uma norma, nomeadamente no âmbito de incidência subjectiva ou objectiva, fá-lo com o intuito de cobrir situações que despoletam uma capacidade contributiva, mas que não se encontram cobertas pelas demais regras. Por exemplo, o legislador, no art. 2.º, do IMT, finge que um vasto conjunto de situações correspondem a uma transmissão de bens imóveis. As ficções, particularmente, surgem plasmadas para obviar a situações de eventual injustiça e desigualdade pela não tributação de uma capacidade contributiva existente. Tentam impedir esse esvaziamento, ainda que tal signifique aquele fingimento. A permissão da entrada da verdade faz-se, antes, com o fundamento e com o foco no princípio da tributação segundo a capacidade contributiva e da justa repartição dos encargos tributários. Importa aferir e permitir a determinação o mais correcta possível da efectiva capacidade contributiva.

Neste sentido, defendendo o entendimento de que deve ser admitida a ilisão, nos termos do art. 73.º da LGT, também das ficções, LOPES DE SOUSA, em anotação ao art. 64.º do CPPT, afirma que, *“o âmbito do procedimento previsto no art. 64.º do CPPT deverá ser entendido em conformidade, abrangendo a possibilidade de ilisão de presunções e ficções utilizadas em normas de determinação da matéria colectável, pois este procedimento destina-se a assegurar aos contribuintes a possibilidade prática de exercerem o direito que lhes é reconhecido pelo art. 73.º da LGT”*⁵⁹¹.

Conforme já demos conta, este autor enfatiza particularmente a questão das presunções implícitas, defendendo que *“é admissível ilidir as presunções implícitas porque o que se pretende «sempre» é tributar rendimentos reais e não inexistentes e é por esta razão, de se querer «sempre» tributar valores reais, que a o art. 73.º da LGT permite «sempre» ilidir presunções”*⁵⁹². Entendimento que a jurisprudência recente tem vindo a seguir⁵⁹³.

⁵⁹¹ Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *CPPT - Anotado e Comentado...* Vol. I, pp. 586-587.

⁵⁹² Cfr. *Ibidem*, pp. 586-591.

⁵⁹³ Cfr. designadamente, AcSTA de 04/11/2009, proc. n.º 0553/09, de 02/03/2011, proc. n.º 01039/10, de 02/03/2011, proc. n.º 0997/10. Afirma-se, no primeiro destes, que *“A regra estabelecida no artigo 73.º da Lei Geral Tributária vale não apenas as normas de incidência tributária em sentido próprio, mas também em relação a outras normas que estabelecem ficções que influenciam a determinação da matéria colectável (quer directamente, através de valores ficcionados para a matéria colectável, quer indirectamente, ao fixarem ficcionadamente os valores dos rendimentos relevantes para a sua determinação),*

Acresce que a tentação de se criar presunções inilidíveis (ou mesmo de prova condicionada⁵⁹⁴), sob o desígnio da praticabilidade, traduz um conservadorismo e inflexibilidade indesejáveis numa área do direito que está constantemente a procurar adaptar-se aos novos fenómenos económicos e às novas realidades. As presunções podem assumir-se como uma técnica fundamental para abordar tanto os mais recentes como os mais antigos fenómenos económicos, porém, a sua grande virtude reside não na maior facilidade em se alcançar um facto presumido, mas antes na admissão da prova em contrário. É a ilidibilidade que confere às presunções “o charme de uma dupla abertura”⁵⁹⁵, que permite uma melhor evolução e a adaptação do direito às novas realidades, ao mesmo tempo que consubstancia a única forma de assegurar o cumprimento do princípio da igualdade através da observação da justiça do caso concreto.

O termo “presunções” plasmado no art. 73.º da LGT deve ser entendido num sentido amplo, em que abarca mais fenómenos do que o da presunção legal em sentido estrito, naquela estrutura que apontamos. E deve ainda entender-se, através da parte final do art. 73.º da LGT, que admite genericamente a ilisão das presunções, que o legislador pretende, como que ficcionando, encaminhar esses fenómenos para o modo de operação da presunção *iuris tantum*.

Se entendermos, como entende SANTOS JUSTO, que a ficção legal é um “*expediente técnico-jurídico através do qual [se reputa] existente (ou inexistente) uma qualidade (jurídica) ou um facto jurídico realmente não existente (ou existente) para que uma determinada relação jurídica beneficia da protecção outorgada pelo ius civile*”⁵⁹⁶; então parece-nos claro que, por um lado, o princípio da praticabilidade não merece nem exige semelhante protecção (pois a sua invocação só pode surgir em *ultima ra-*

pois que o advérbio «sempre» aí utilizado inculca a ideia de tratar-se de um princípio basilar da globalidade do ordenamento jurídico tributário, corolário do princípio da igualdade na repartição dos encargos públicos, assente no princípio da capacidade contributiva.”

Acolhendo claramente a ideia de presunção implícita defendida por aquele autor, cfr. AcSTA de 29/02/2012, proc. n.º 0441/11, de 07/03/2012, proc. n.º 0179/12, de 02/05/2012, proc. n.º 0381/12, de 05/07/2012, proc. n.º 0358/12 e de 11/07/2012, proc. n.º 0668/12. Acrescentando que: “Por aplicação da doutrina exposta, ter-se-á de considerar, no caso em apreço, ser aplicável a proibição de presunções legais absolutas e inilidíveis de rendimentos derivada do princípio da capacidade contributiva que, no plano da lei ordinária, o art. 73º da LGT expressamente consagra (Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental...* pp. 497-498)”.

⁵⁹⁴ Cfr. Parte I, Capítulo I, 1.3.3.

⁵⁹⁵ Cfr. CANOTILHO, J. J. GOMES, *Cláusulas de rigor...* “RLJ”, p. 90: “[...] a presunção tem o “charme” de uma dupla abertura para as evoluções regulativas. Por um lado, elas podem ser contraditadas por melhores concretizações, e, por outro lado, não se opõem a outras apreciações divergentes e inovadoras, mas, em todo o caso, adequadas.”

⁵⁹⁶ Cfr. JUSTO, ANTÓNIO DOS SANTOS, *A «Fictio iuris»...* pp. 40-41 e pp. 84-85.

tio⁵⁹⁷), e que, por outro lado, que o princípio da igualdade tributária, da tributação segundo a capacidade contributiva, exige que eventuais presunções implícitas em ficções legais sejam ilidíveis. É a entrada da verdade que exige tal protecção.

No direito tributário, quando as presunções versam sobre normas de incidência tributária, o legislador torna impossível que daquela gradação probabilística decorra uma tributação de uma capacidade contributiva irredutivelmente presumida. Não traz uma maior vacilação no *iter* legislativo, mas antes, como já se apontou, uma repercussão constitucional que motiva uma tributação mais próxima da realidade, do que será justo, e assim exige que se permita a ilisão.

Este argumento já terá força só por si, mas a este acresce a fundamentação constitucional inerente ao sistema tributário. Se pretendemos alcançar uma tributação segundo a capacidade contributiva de cada um e se a justa repartição dos encargos tributários exige o recurso a técnicas presuntivas, que assume uma mera aproximação à verdade – não importa repetir o que se apontou quanto às necessidades de simplificação e quanto às razões que se detectam para o legislador recorrer a técnicas presuntivas –, então é necessário admitir a ilisão das presunções consagradas por essa forma e com esse objectivo.

Neste sentido, CASALTA NABAIS entende, precisamente, que estará em causa o princípio da capacidade contributiva. Comentando o AcTC n.º 348/97, de 29 de Abril de 1997, que julgou inconstitucional, por violação do princípio da igualdade consagrado no artigo 13.º da Constituição, a norma do §2 do artigo 14.º do Código do Imposto de Capitais, na parte em que não permite a ilisão de onerosidade dos mútuos efectuados pelas sociedades a favor dos respectivos sócios, afirma que, ao *“permit[ir] a tributação de situações sem qualquer suporte na capacidade contributiva [e] ao obstar, em termos absolutos, à possibilidade de o contribuinte provar a eventual insuficiência ou mesmo ausência de manifestações da respectiva capacidade contributiva, uma tal*

⁵⁹⁷ Cfr CANOTILHO, J. J. GOMES, *Cláusulas de rigor...* “RLJ”, p. 78.

*norma pode constituir-se em suporte duma tributação em que está de todo ausente o critério da capacidade contributiva*⁵⁹⁸.

Cumpra ainda assinalar que esta fundamentação serve, em particular, pela sua própria natureza, a questão dos impostos, uma vez que em relação às taxas já se fala num princípio da equivalência⁵⁹⁹. Contudo, o problema da justa repartição dos encargos tributários não deixa de se colocar por essa razão, na mesma medida em que não se deixa de colocar em relação às pessoas singulares por o legislador constitucional dispor, especialmente, que as pessoas colectivas devem ser tributadas segundo o seu rendimento *real*⁶⁰⁰. Com efeito, as “*normas de incidência tributária*”, questão que trataremos na parte subsequente, não pretendem englobar apenas impostos mas sim qualquer tipo de tributo.

Outro argumento que se afigura fundamental é aquele apresentado por alguma doutrina, jurisprudência (em declaração de voto) e defendido pelo TJUE, entendimento esse que foi reiterado pela Comissão e teve repercussões nos ordenamentos dos Estados-Membros. Particularmente em técnicas presuntivas que encontram fundamento no combate à fraude e evasão fiscal, coloca-se um problema não só de tributação segundo a capacidade contributiva, mas também de proporcionalidade da medida, que deve ser especialmente justificada (genericamente, situações de grave patologia

⁵⁹⁸ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Presunções inilidíveis e princípio da capacidade contributiva*. “Fisco”, n.º 84/85, 1998. Cfr. ainda NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Contratos Fiscais...* “*Stvdia Iuridica*”, p. 279.

⁵⁹⁹ Cfr. VASQUES, SÉRGIO, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Coimbra: Almedina, 2008. pp. 366-379: “A natureza rigorosamente unilateral do imposto não apenas apela ao princípio da capacidade contributiva como repele o princípio da equivalência”; “Se o sentido essencial do princípio da equivalência está em estabelecer uma relação de troca entre o indivíduo e a comunidade, este é um critério que apenas se pode dizer adequado à repartição dos tributos públicos que se caracterizem por uma finalidade compensatória. O campo de aplicação do princípio da equivalência reside, portanto, nas taxas e nas modernas contribuições [cfr. Parte II, 2.]; assim, “a natureza comutativa das taxas e das contribuições que apela ao princípio da equivalência é também o que nelas repele o princípio da capacidade contributiva”; mas o princípio da equivalência não deixa de estar alicerçado no princípio da igualdade, pp. 356-365: “Em suma, enquanto expressão da igualdade tributária, o princípio da equivalência não apenas veda que na estrutura das taxas e contribuições se introduzam diferenças entre os contribuintes alheias ao custo ou ao benefício como veda que o respectivo montante seja fixado uniformemente acima do custo ou do benefício. [...] O princípio da equivalência, compreendido como critério de igualdade, não se mostra por isso indiferente ao montante dos tributos comutativos, sendo que a justa repartição de taxas e contribuições depende em larga medida da respectiva quantificação. O controlo da igualdade tributária exige, no tocante às taxas e às contribuições, o exame do montante que para elas se tenha escolhido, não se podendo, por isso, aceitar a tese do nosso Tribunal Constitucional segundo a qual não cabe por princípio aos tribunais “controlar as opções do legislador ou da administração nas escolhas que estes fazem para estabelecer o quantum dos tributos, quer se trate de impostos, de taxas ou de contribuições especiais” do mesmo modo que não lhes cabe “censurar a opção do legislador no que respeita à fixação dos limites mínimo e máximo das penas que correspondem aos diferentes tipos penais. A tese, admissível porventura quanto aos impostos, não se pode admitir em matéria de taxas e contribuições, pois que o seu fundamento legitimador está precisamente numa compensação de valores entre o indivíduo e a comunidade em que se integra”.

⁶⁰⁰ Cfr. PORTUGAL, ANTÓNIO MOURA, *apud*. TRINDADE, CARLA CASTELO, *AcTCAN de 13/01/2005...* “CTF”, p. 356: “O que o comando constitucional visa excluir é que o legislador eleja como forma preferencial de tributação das empresas o seu “rendimento normal”, ou seja, o rendimento que o legislador teria obtido em condições normais de exploração”.

ou que encerrem manifesta dificuldade de comprovação da realidade) e que deve admitir prova em contrário⁶⁰¹, assim não se negando, *a priori*, a possibilidade de melhor comprovação e, sobretudo, a ponderação da justiça do caso concreto que deriva do princípio da igualdade.

⁶⁰¹ Cfr. Parte I, Capítulo III, 3.

PARTE II: Normas de incidência tributária

O objectivo desta parte consiste em estabelecer o sentido da expressão “*normas de incidência tributária*” prevista no art. 73.º da LGT. Por conseguinte, tratará de aspectos claramente distintos daqueles que se abordaram na parte antecedente. Este esforço passará, fundamentalmente, por dois momentos.

Um primeiro em que iremos explorar a controvérsia constitucional em torno da noção de incidência, contudo, sem pretensões de entrar nesse debate. Indagamos até que ponto é que essa controvérsia e a delimitação que através dessas teorias se procura estabelecer é ou não é relevante para a noção de norma de incidência tributária, no contexto deste artigo. Se as noções haverão ou não de coincidir, se a noção presente neste artigo deverá ser entendida num sentido mais amplo.

Num segundo momento, iremos aludir à ampla noção de tributo, que inclui impostos, taxas, contribuições, mas também os tributos “*inominados e futuros*”, prevista no art. 3.º da LGT, para procurarmos demonstrar a abrangência desta noção, para efeito deste artigo.

1. Princípio da legalidade e a reserva de lei

O princípio da legalidade ínsito no art. 103.º n.º 2 da CRP assume-se como um dos princípios basilares do Estado de Direito e, especificamente, do sistema tributário e da actuação da administração. Um princípio que se desdobra em duas dimensões: a da reserva de lei e a da preferência de lei⁶⁰².

A reserva de lei, em sentido formal, impõe que a legislação tributária, nomeadamente legislação que implique a criação de imposto ou que envolva a determinação de incidência, taxa, benefícios fiscais ou de garantias (art. 103.º n.º 2 da CRP), seja produzida através de lei em sentido estrito.

⁶⁰² Cfr. DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal...* ; DOURADO, ANA PAULA, *O princípio da legalidade fiscal na constituição portuguesa*, coord. ou org. MIRANDA, JORGE *Perspectivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*, Vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 1997. e MARTINS, ELISABETE LOURO, *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, Coimbra: Coimbra Editora, 2010. pp. 58 e ss.

Assim sendo, tratando-se de matéria abrangida pela reserva relativa de competência da Assembleia da República, tanto pode derivar de Lei como de Decreto-Lei precedido de lei de autorização legislativa⁶⁰³ (art. 165.º n.º 1, al. i) da CRP, que, necessariamente, terá de ser interpretado em conjunto com o art. 103.º da CRP)⁶⁰⁴. Tal nível de exigência constitucional deriva, em grande medida, do secular princípio de “*no taxation without representation*”⁶⁰⁵ ou da auto-tributação⁶⁰⁶.

A reserva de lei, em sentido material, exige que a lei de autorização legislativa fixe o conteúdo da lei autorizada⁶⁰⁷. Como LOURO MARTINS sucintamente explana, esse conteúdo não será fixado de “*forma total e densa, mas de forma a assegurar o cumprimento dos requisitos de (i) determinabilidade, (ii) previsibilidade, (iii) estabilidade e (iv) fundamentação da decisão legislativa, que será tomada pelo Governo no que respeita pelo menos aos elementos essenciais da lei autorizada*”⁶⁰⁸. Elementos que dão expressão às exigências constitucionais de segurança jurídica e de proibição de impostos retroactivos.

Como consequência da reserva de lei e das exigências constitucionais no que concerne ao conteúdo das normas fiscais, retira-se a ideia de tipicidade legal⁶⁰⁹. Com efeito, a norma deve estar suficientemente determinada na lei, não dando margem

⁶⁰³ Este mecanismo foi, outrora, objecto de grande controvérsia, colocando-se problemas ao nível da caducidade da lei de autorização de um Orçamento – Vide CANOTILHO, J. J. GOMES, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2011b. pp. 770-771; MIRANDA, JORGE e MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada*, Vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 2005., art. 165.º; e AcTC 86-069-2 de 05-03-1986 e 87-435-2 de 04-11-1987 – questão hoje algo obsoleta, em consequência das revisões constitucionais que lhe sucederam, especificamente com o aditamento do n.º 5 ao art. 165.º.

⁶⁰⁴ Cfr. DOURADO, ANA PAULA, *O princípio da legalidade fiscal na constituição...* coord. ou *Perspectivas Constitucionais...* Vol. II, pp. 429-430.

⁶⁰⁵ “[...] correspondente à ideia de que, sendo o imposto uma amputação de riqueza privada, a sua legitimação resultaria de aprovação pelos representantes populares. Trata-se de uma ideia que atingiu o seu auge com as revoluções liberais, sendo, então, o princípio da legalidade entendido como forma de assegurar que a agressão do Estado à esfera patrimonial privada – consubstanciada no imposto – se confrontaria dentro de limites apertados, uma vez que os seus representantes populares, por regra e em face dos mecanismos de sufrágio censitário não teriam qualquer interesse em permitir cargas fiscais pesadas” – Cfr. MIRANDA, JORGE e MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada*, Vol. II, anotação ao art. 103.º, 2006.

⁶⁰⁶ A ideia relaciona-se com o iluminismo francês do século XVIII e especialmente com “o contrato social[*que*] transferia um conjunto de direitos e de regalias para o Estado [*que*] manifestava a sua vontade através de órgãos”, nomeadamente o Parlamento, pelo que “eram os eleitores [...] que acabavam por se tributar a si mesmos, definindo os impostos que queriam pagar, como e em que termos os iam pagar”. Vide CAMPOS, DIOGO LEITE DE, *As três fases de princípios fundamentantes do direito tributário*. “*Revista da Ordem dos Advogados*”, Ano 67, Vol. I, Jan 2007 pontos 8 e 9; também CANOTILHO, J. J. GOMES e MOREIRA, VITAL, *Constituição...* Vol. I, art. 103.º, anotação VII.

⁶⁰⁷ Problema que tratado por SANCHES, J. L. SALDANHA, *O grau de determinabilidade exigível nas autorizações legislativa*. “*Fisco*”, 15; também abordado no AcTC n.º 358/92 de 11/11/1992; uma antiga querela que DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal...* pp. 85, resume afirmando que “as leis de autorização são linhas de conduta [*e que*] não criam uma fonte de direito aplicável às regras que pretende reger”.

⁶⁰⁸ Cfr. MARTINS, ELISABETE LOURO, *O Ónus de Prova...* pp. 60-61.

⁶⁰⁹ Cfr. DOURADO, ANA PAULA, *O princípio da legalidade fiscal na constituição...* coord. ou *Perspectivas Constitucionais...* Vol. II, pp. 440-443, não se afigurando pertinente, no delimitado âmbito deste estudo, maiores alusões à controvérsia em torno do conceito. Para tal, cfr. pp. 440-474 e DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal...* pp. 225-356.

para desenvolvimento regulamentar ou discricionariedade administrativa. Devendo o destinatário da norma – uma pessoa média – ser capaz de a interpretar, de discernir o seu alcance e conseguir, com alguma certeza, prever qual será o seu direito ou obrigação tributária, assuma ela a natureza de dívida (quantificação) ou de alguma forma de cooperação ou participação no procedimento e o processo tributário.

Se tal conteúdo se revelar parco, como LEITE DE CAMPOS faz questão de realçar, o art. 103.º, n.º 3 da CRP consagra um claro e efectivo “*direito de resistência quanto aos impostos inconstitucionais e também quanto aos impostos ilegais em termos de liquidação e de cobrança*”⁶¹⁰⁻⁶¹¹.

Mais complexa e controversa é a questão sobre os elementos da lei tributária que estão efectivamente abrangidos pela reserva de lei. Não sendo esse o objecto desta dissertação, essa antiga querela doutrinal e jurisprudencial (apesar de quase sempre se cingir a questões meramente formais⁶¹²) não deixa de ter relevância para o debate sobre as presunções, pois da discussão sobre as fronteiras entre imposto e taxa podem ser retirados ensinamentos para procurar esclarecer a amplitude e os limites das disposições sobre presunções em matéria tributária previstas no art. 73.º da LGT.

⁶¹⁰ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE, *As três fases de princípios... “ROA”*, pontos 4, 9 e 12.

⁶¹¹ O disposto neste art. 103.º n.º 3 é alvo de acentuada controvérsia interpretativa, pela aparente dificuldade de compatibilização deste direito de resistência com o privilégio de execução prévia da Administração Tributária, conforme alertam CANOTILHO, J. J. GOMES e MOREIRA, VITAL, *Constituição...* Vol. I, art. 103.º, anotação VIII; *Vide* ainda MIRANDA, JORGE e MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada*, Vol. II, anotação ao art. 103.º, ponto 2.3.4. 2006, que realçam que se está “*aqui perante uma garantia abrangente que faz com que a preterição das regras sobre criação de impostos envolva tanto inconstitucionalidade formal e orgânica quanto material*”, ideia “*justamente suportada pelo primeiro termo de identificação do direito de resistência aqui consagrado – impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição –, distinto do segundo termo, mais restrito – impostos que tenham natureza retroactiva – [e distinto ainda do] terceiro termo, [que se reconduz] à questão da tipicidade/legalidade fiscal*”; *Vide* ainda, especificamente sobre o tema, MESQUITA, MARIA MARGARIDA CORDEIRO, *Direito de Resistência e Ordem Fiscal*, CTF, 1989.

⁶¹² Cfr. MIRANDA, JORGE e MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada*, Vol. II, pp 852-854: “*A discussão em torno do princípio da legalidade e a sua relação com outras figuras tributárias que não os impostos pode implicar – como tantas vezes implica – juízos de (in)constitucionalidade essencialmente formais, que questionam e resolvem, para usar uma expressão de NABAIS, JOSÉ CASALTA, “mais a forma (lato sensu) ou a “embalagem” dos impostos do que o seu conteúdo ou justiça*”; assim dando eco das preocupações de NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Jurisprudência do Tribunal Constitucional em Matéria Fiscal - Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, Vol. I, Coimbra: Almedina, 2005. p. 476, que responsabiliza as entidades ou sujeitos processuais que suscitam a intervenção do TC em sede de fiscalização de constitucionalidade, e que lança a questão: “*reflectirá a jurisprudência do TC, neste domínio, uma situação de justiça fiscal ou a resignação dos cidadãos?*”

2. A taxa, a contribuição e o imposto; as prestações efectivas, presumidas e eventuais

Com efeito, o grosso da literatura jurídica de cariz tributário e constitucional que se debruça sobre esta temática fá-lo, em grande medida em função da jurisprudência constitucional⁶¹³, em torno das fronteiras entre imposto, contribuição e taxa⁶¹⁴ (art. 4.º da LGT, que aponta em que é que estas figuras assentam), apesar de ser comum a desconsideração da contribuição como figura tributária autónoma da figura do imposto.

Segundo SÉRGIO VASQUES, o *“imposto constitui uma prestação pecuniária, coactiva e unilateral, exigida por uma entidade pública com o propósito da angariação de receita”*⁶¹⁵. Esta definição traduz três elementos: i) objectivo, ii) subjectivo e iii) teleológico, que CASALTA NABAIS densifica como representando a natureza i) pecuniária, unilateral, definitiva e coactiva; ii) exigido um sujeito passivo detentor de capacidade contributiva e devido a uma entidade que exerçam funções públicas; iii) para a realização dessas funções, desde que não tenham carácter sancionatório⁶¹⁶.

Na lição de SÉRGIO VASQUES, a taxa poderá ser definida, como *“uma prestação pecuniária e coactiva, exigida por uma entidade pública, em contrapartida de prestação administrativa efectivamente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo”*⁶¹⁷.

⁶¹³ Cfr. COSTA, J. M. CARDOSO DA, *O enquadramento constitucional do Direito dos impostos em Portugal: a jurisprudência do Tribunal Constitucional*, coord. ou org. MIRANDA, JORGE *Perspectivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*, Vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 1997. e SANCHES, J. L. SALDANHA, *Manual...* pp. 42-53.

⁶¹⁴ É normalmente esta a divisão tripartida que é feita pela doutrina, em Portugal, Itália, Espanha, sendo introduzida uma quarta figura na Alemanha, com os tributos especiais, e também em França, em que em vez de contribuições têm redevances e taxas parafiscais, como nos dá conta NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental...* pp. 251-257. Acrescenta que, contudo, a nossa doutrina e jurisprudência rejeita aquela divisão tripartida, considerando as contribuições especiais como verdadeiros impostos e não como uma figura intermédia, como também *“recusa qualquer autonomia às figuras tributárias que integram o fenómeno da parafiscalidade”*. Cfr. ainda quanto à divisão bipartida e tripartida, NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, pp. 20-26 e SANCHES, J. L. SALDANHA, *Manual...* pp. 21-22. Pronunciando-se também em relação a uma *“crise da representação dicotómica”* da tipologia dos tributos, cfr. VASQUES, SÉRGIO, *Manual...* pp. 238-245 e, com maior profundidade, VASQUES, SÉRGIO, *O Princípio da Equivalência...* pp. 226-245.

⁶¹⁵ Cfr. VASQUES, SÉRGIO, *Manual...* pp. 181-188. Para um maior desenvolvimento do conceito de imposto por parte daquele autor, cfr. VASQUES, SÉRGIO, *O Princípio da Equivalência...* pp. 130-137. Cfr. também

⁶¹⁶ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, pp. 11-20. Cfr. ainda NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental...* pp. 223-251; VASQUES, SÉRGIO, *Manual...* pp. 181-188, CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, p. 70 e SANCHES, J. L. SALDANHA, *Manual...* pp. 22-23.

⁶¹⁷ Cfr. VASQUES, SÉRGIO, *Manual...* p. 203-207; no mesmo sentido, NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental...* pp. 260-268; NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, pp. 20-26; SANCHES, J. L. SALDANHA, *Manual...* pp. 30-32 e CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, pp. 72-73. Para um maior desenvolvimento da noção de taxa por parte daquele autor, cfr. VASQUES, SÉRGIO, *O Princípio da Equivalência...* pp. 138-171.

A fronteira inferior das taxas é usualmente estabelecida através da sua distinção com o preço ou tarifa (art. 16.º da LFL), apesar de ser controvertida a forma como esta distinção se há-de estabelecer. Este autor destaca que, ao “*critério formal da fonte da obrigação*”, ou seja, a emanação legal⁶¹⁸, se há-de somar um critério material ligado ao regime económico em que é realizada a prestação e à indispensabilidade dessa prestação para o particular⁶¹⁹. Segundo este critério de indispensabilidade, estaremos, em princípio, perante uma taxa “*quando o aproveitamento da prestação administrativa se revela imprescindível para a sobrevivência condigna do particular*”⁶²⁰.

Em termos distintos, mas conduzindo a resultados semelhantes, FREITAS DA ROCHA defende que a distinção há-de residir num critério concorrencial. Segundo este autor, estaremos perante uma taxa quando a prestação paga “*não tiver subjacente uma relação de concorrência e, na sua justificação, critérios de mercado, mas outros critérios (como, por exemplo, satisfazer uma necessidade colectiva, desincentivar a procura ou repartir pelos beneficiários o custo do serviço)*”⁶²¹. Por outro lado, estaremos perante uma tarifa ou preço se a prestação paga “*tiver subjacente uma relação de concorrência e encontrar a sua justificação em critérios de mercado, apelando para as coordenadas da oferta e da procura*”⁶²².

Em síntese, este autor defende que: a) a taxa implica i) uma prestação duplamente coactiva, ii) uma contraprestação que pode ser facultativa ou obrigatória, iii) uma finalidade não mercantil, iv) a irrelevância do custo de produção; enquanto que b) o preço ou tarifa implica i) uma prestação coactiva, ii) uma contraprestação necessari-

⁶¹⁸ Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Direito Financeiro Local (Finanças Locais)*, Braga: CEJUR - Centro de Estudos Jurídicos do Minho, 2009a. pp. 138-139, também destacando a insuficiência deste critério.

⁶¹⁹ Cfr. VASQUES, SÉRGIO, *Manual...* pp. 208-211 e VASQUES, SÉRGIO, *O Princípio da Equivalência...* pp. 148-159.

⁶²⁰ Cfr. VASQUES, SÉRGIO, *Manual...* p. 209 e VASQUES, SÉRGIO, *O Princípio da Equivalência...* pp. 152-153. Como exemplo “*as propinas cobradas pela frequência do ensino superior público, ainda que ao lado das universidades públicas existam universidades privadas ministrando cursos semelhantes, bem como as importâncias que cobram os hospitais públicos pelos serviços que prestam, ainda que ao seu lado existam hospitais privados que lhes fazem concorrência*”. Melhor esclarece este autor que “*esta nota de indispensabilidade está relacionada de perto com a noção de despesas obrigatórias ou inevitáveis de que se faz uso ao concretizar o princípio da capacidade contributiva no domínio dos impostos sobre os rendimentos pessoais. Quando, neste contexto, exigimos a dedutibilidade das pesas de saúde ou de educação, fazemo-lo também pela compreensão de que o comum dos contribuintes não possui verdadeira liberdade de prescindir de cuidados médicos ou do ensino dos seus filhos, pelo que estas importâncias não integram o seu rendimento disponível*”.

⁶²¹ Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Direito Financeiro Local (Finanças Locais)*, pp. 136-139. Será o caso da “*quantia que um Município cobra pelo serviço de registo de animais perigosos ou abate de animais doentes [...], pelo fornecimento de uma planta topográfica, pela renovação de um alvará*”, etc.

⁶²² Cfr. *Ibidem*, pp. 136-139. Será o caso da “*contraprestação do serviço de transporte de passageiros através de autocarros urbanos ou suburbanos, de fornecimento de refeições em cantinas ou de venda de publicações de carácter geográfico, histórico ou turístico*”.

amente facultativa, iii) uma finalidade mercantil, iv) a relevância dos custos de produção⁶²³.

Por conseguinte, no entendimento de FREITAS DA ROCHA, tal significa que o preço ou tarifa não será uma receita tributária, mas antes uma receita patrimonial, uma vez que lhe falta o *“requisito de dupla coactividade”*⁶²⁴.

Na fronteira superior da taxa encontram-se as contribuições⁶²⁵. No entendimento de SÉRGIO VASQUES, na *“noção moderna de contribuição”*⁶²⁶, esta constitui uma *“prestação pecuniária e coactiva exigida por uma entidade pública em contrapartida de uma prestação administrativa presumivelmente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo”*⁶²⁷.

A distinção destas figuras nos termos em que SÉRGIO VASQUES as concebe é particularmente útil no contexto desta dissertação, uma vez que defende que *“a transição entre taxas, contribuições e impostos” se faz “através de uma longa escala graduada”*, em que às taxas correspondem prestações efectivas, às contribuições correspondem prestações presumidas e aos impostos correspondem prestações eventuais⁶²⁸.

⁶²³ Cfr. *Ibidem*, p. 139.

⁶²⁴ Cfr. *Ibidem*, p. 139.

⁶²⁵ Cfr. VASQUES, SÉRGIO, *O Princípio da Equivalência...* pp. 159-171.

⁶²⁶ As contribuições surgem classicamente catalogadas como contribuições especiais (*“de melhoria”* e *“por maiores despesas”*), porém, a doutrina mais recente tem vindo a reconhecer outras *“contribuições financeiras a favor das entidades públicas”*; segundo CASALTA NABAIS, *“podemos dizer que se trata[m] de contribuições, como tendem a ser as taxas de regulação e supervisão que suportam financeiramente a actividade do actual Estado regulador e supervisor que, de algum modo, têm por base uma contraprestação de natureza grupal, na medida em que constituem um preço público, operando assim à maneira das clássicas taxas, a pagar pelo conjunto dos regulados à respectiva entidade ou agência de regulação”*. Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, pp. 27-33 e CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, pp. 72-73.

⁶²⁷ Cfr. VASQUES, SÉRGIO, *Manual...* pp. 221-224. Para um maior desenvolvimento da concepção de contribuição por parte daquele autor, cfr. VASQUES, SÉRGIO, *O Princípio da Equivalência...* pp. 171-226, de onde destacamos um exemplo e uma explicação da utilidade desta distinção: *“Em suma, as contribuições para a segurança social suportadas pelos trabalhadores representam prestações pecuniárias e coactivas exigidas por uma entidade pública em contrapartida de uma prestação administrativa presumivelmente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo – numa só palavra, contribuições. Assim, podemos porventura admitir que elas sejam equiparadas ao imposto para efeitos da reserva de lei parlamentar mas não podemos admitir que ela sejam equiparadas ao imposto para efeitos do princípio da igualdade: as contribuições para a segurança social possuem um fundo comutativo que convoca um critério de repartição distinto do princípio da capacidade contributiva, apelando antes ao princípio da equivalência”*. Cfr. também CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, pp. 73-74.

⁶²⁸ Cfr. VASQUES, SÉRGIO, *Manual...* pp. 211-217. Noutra sede, clarificando aquela gradação, cfr. VASQUES, SÉRGIO, *O Princípio da Equivalência...* pp. 169-171: *“A transição entre a taxa e a figura que lhe é mais imediata, a das contribuições, não se faz, portanto, através de um qualquer corte preciso entre as duas figuras mas de forma gradual apenas, ao longo de uma escala “deslizante”. [...] Até certo ponto, a presunção em jogo é tão forte que podemos considerar ainda efectiva a prestação administrativa, estando-se perante verdadeira e própria taxa; a partir de certo ponto, a presunção em jogo mostra força apenas relativa, e a prestação administrativa parece tão só provável, estando-se perante uma contribuição; e chegado certo ponto, a presunção mostra-se de tal modo frágil, que a prestação se torna apenas possível ou eventual, estando-se então perante um imposto”*.

Esta distinção acentua a proximidade entre taxas e contribuições, que estarão sujeitas ao princípio da equivalência, ao contrário dos impostos que se regem pelo princípio da capacidade contributiva⁶²⁹, não deixando de evidenciar, no contexto da reserva de lei, que a contribuição não foge do imposto⁶³⁰⁻⁶³¹. É, portanto, nesse contexto que esta distinção ganha relevância: não deixando de considerar as contribuições como imposto, para efeito de reserva de lei, ao nível da fundamentação, liga-as à figura das taxas.

*

Da afirmação de que as taxas assentam em prestações efectivas não se deve inferir uma concreta característica temporal. Com efeito, estas tanto podem dizer respeito a prestações presentes como futuras⁶³². Releva, pois, que *“o particular fi[que] efectivamente invertido no direito de usufruir da prestação administrativa, venha ou não a exercê-lo”*⁶³³. Aliás, como lembra SÉRGIO VASQUES, seguindo a lição de TEIXEIRA RIBEIRO, as taxas podem ser sujeitas a pagamento prévio (vg. propinas), actual (vg. registos e notariado) ou posterior (vg. taxas judiciais)⁶³⁴.

Mais realça SÉRGIO VASQUES que a prestação futura não deve ser confundida com a prestação presumida. Excepcionalmente, prevêem-se taxas em que não se tributa a prestação, que não deixa de ser efectiva, mas antes um diferente facto-base que, de

⁶²⁹ Cfr. nota de rodapé 599.

⁶³⁰ Cfr. nota de rodapé 627.

⁶³¹ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Entidades Reguladoras Independentes, uma forma de regulação ou de tributação?* “Scientia Iuridica”, Tomo LX - n.º 326 - Mai/Ago 2011, pp. 235-257, p. 251-257. A questão é complexa, como evidencia SÉRGIO RIBEIRO, particularmente no que concerne às “taxas dos organismos reguladores”, que têm vindo a ser apontadas por GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA como tributos que “partilham simultaneamente a natureza de impostos e de taxas”. Na síntese deste autor, Gomes Canotilho e Vital Moreira “sustentam que, no que respeita aos impostos, partilham com este tributo o facto de não terem uma contrapartida claramente individualizável e que, no que concerne às taxas, têm em comum com elas a circunstância de constituírem um corresponsivo por um serviço prestado a um certo grupo de pessoas ou entidades que beneficiam em conjunto da actividade desenvolvida por essa entidade pública”. SÉRGIO RIBEIRO, acompanhando CASALTA NABAIS, considera aquelas “taxas” verdadeiros impostos, assim também rejeitando a necessidade da autonomização numa terceira figura de tributo, como aquela “noção moderna de contribuição”. Observando essas “taxas”, conclui pela ausência de verdadeira uma bilateralidade – apontando a “consistência muito duvidosa [dos] eventuais benefícios [para] os regulados” – e que, consequentemente, não se verifica o princípio da equivalência, antes o princípio da capacidade contributiva.

⁶³² Cfr. VASQUES, SÉRGIO, *Manual...* pp. 211-212 e VASQUES, SÉRGIO, *O Princípio da Equivalência...* pp. 159-161. Como são disso exemplo as “taxas de portagem que se cobram à entrada de uma ponte, antes de aproveitada a infra-estrutura que elas pretendem remunerar”.

⁶³³ Cfr. VASQUES, SÉRGIO, *Manual...* p. 212.

⁶³⁴ Cfr. *Ibidem*, p. 212 e VASQUES, SÉRGIO, *O Princípio da Equivalência...* p. 161.

acordo com um nexó lógico fixado através de máximas de experiência, permite concluir pelo aproveitamento dessa prestação⁶³⁵.

Como *supra* fizemos referência, este autor defende a distinção entre taxa, contribuição e imposto tendo por referência uma escala graduada entre prestações efectivas (taxas), prestações presumidas (contribuições) e prestações eventuais (impostos)⁶³⁶. No contexto das taxas, como vimos, admite que nelas se consagrem presunções, mas, para melhor explanar o seu pensamento, recorre a uma distinção entre presunções fortes, presunções com força relativa e presunções fracas⁶³⁷.

Exemplifica as presunções fortes com as tarifas de saneamento, sendo exigida a contraprestação pelo serviço de recolha de resíduos sólidos e drenagem das águas residuais aos munícipes que consomem água. Por esta via, presume-se que se o município consome água canalizada, então é porque ocupa o imóvel e, ocupando o imóvel, produz lixo e águas residuais⁶³⁸.

Já no que diz respeito às presunções com força relativa, exemplifica com a denominada contribuição audiovisual, na qual se presume que quem consome electricidade também possui aparelhos receptores, podendo reputar-se apenas provável o aproveitamento das estações públicas. Defende, com efeito, que se trata de uma contribuição e já não de uma taxa, que diz respeito apenas a prestações efectivas⁶³⁹.

Acrescem as presunções fracas que se consubstanciam em prestações meramente possíveis ou eventuais, exemplificando com as chamadas taxas municipais de publicidade que, na sua opinião, configuram verdadeiros impostos⁶⁴⁰.

⁶³⁵ Cfr. VASQUES, SÉRGIO, *Manual...* pp. 212-213 e VASQUES, SÉRGIO, *O Princípio da Equivalência...* pp. 161-162.

⁶³⁶ Cfr. VASQUES, SÉRGIO, *Manual...* pp. 216-217 e VASQUES, SÉRGIO, *O Princípio da Equivalência...* pp. 169-171.

⁶³⁷ Cfr. VASQUES, SÉRGIO, *Manual...* pp. 214-217 e VASQUES, SÉRGIO, *O Princípio da Equivalência...* pp. 165-171.

⁶³⁸ Cfr. VASQUES, SÉRGIO, *Manual...* p. 214 e VASQUES, SÉRGIO, *O Princípio da Equivalência...* pp. 162-163 e 165.

⁶³⁹ Cfr. VASQUES, SÉRGIO, *Manual...* p. 215.

⁶⁴⁰ Cfr. *Ibidem*, pp. 215-216. Tratam-se de presunções de “imensa fragilidade, pois que as regras de experiência não nos permitem dizer que os particulares que afixem mensagens publicitárias nos seus imóveis ou automóveis sejam beneficiários, sequer presumíveis, da intervenção dos municípios nos concretos espaços públicos a partir dos quais aquelas são avistadas”.

3. Conceito de norma de incidência tributária

3.1. Incidência económica ou financeira; a repercussão tributária

A incidência “*económica*” dos impostos, na teoria económica, aproxima-se daquilo a que no plano jurídico se denomina por repercussão do tributo⁶⁴¹⁻⁶⁴². É este o entendimento manifestado por COSTA FERNANDES, que a ilustra recorrendo ao exemplo do IVA⁶⁴³⁻⁶⁴⁴, para demonstrar como a lei “*está apenas a identificar os indivíduos que ficam legalmente obrigados a entregar ao Estado as receitas produzidas por esses impostos*” e como, na prática, “*essas pessoas, singulares ou colectivas, adquir[em] a qualidade de cobradores de impostos*”.

Nos tempos mais recentes, no contexto jurídico, este fenómeno tem sido apelidado de “*privatização da relação jurídica tributária*” ou “*da administração dos impostos*”, passando, então, grande parte de deveres de cobrança e entrega dos impostos para os privados, com a Administração Tributária a remeter-se, por sua vez, a uma função fiscalizadora⁶⁴⁵.

⁶⁴¹ Por um lado temos o “*contribuinte de direito*”, que é o sujeito passivo da relação jurídica tributária e, por outro lado, temos o “*contribuinte de facto*”, que é o sujeito sobre quem vai recair efectivamente o encargo fiscal. Cfr. FRANCO, ANTÓNIO L. DE SOUSA, *Finanças Públicas...* Vol. II, p. 208. No mesmo sentido, cfr. PEREIRA, PAULO TRIGO, *et al.*, *Economia e Finanças Públicas*, p. 232, que assinala que se designa “*por repercussão o efeito sobre a partilha do imposto entre os agentes económicos envolvidos que resultou das alterações ocorridas nos preços dos bens e factores produtivos. Ela ocorre, portanto, sempre que a incidência legal do imposto difere da sua incidência económica*”. Identicamente, cfr. SOUSA, DOMINGOS PEREIRA DE, *Finanças Públicas*, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 1992. p. 174.

⁶⁴² De acordo com TRIGO PEREIRA, a repercussão pode verificar-se de várias formas distintas. i) “*repercussão total para a frente*”, quando o “*imposto é lançado sobre os produtores e é totalmente repercutido sobre os consumidores ou utilizadores dos bens, através do aumento do preço*”; ii) “*não repercussão*”, quando o contribuinte de direito coincide inteiramente com o contribuinte de facto; iii) “*repercussão partilhada*”, quando produtor e consumidor suportam, cada um, uma parte do imposto; iv) “*repercussão para trás*”, quando quem suporta o imposto é quem está situado “*a montante do próprio processo produtivo*”. Cfr. PEREIRA, PAULO TRIGO, *et al.*, *Economia e Finanças Públicas*, pp. 232-235.

⁶⁴³ Cfr. FERNANDES, ABEL L. COSTA, *A Economia das Finanças...* pp. 162-163.

⁶⁴⁴ O imposto sobre o valor acrescentado, abreviadamente IVA, tal como é praticado nos países que o adoptam, é um imposto geral sobre o consumo que se caracteriza, fundamentalmente por ser um imposto plurifásico, que opera através do método substractivo indirecto, por ser um imposto neutro, transitoriamente baseado no princípio da tributação no país do destino e por ser um imposto de matriz comunitária, manifestando-se como o expoente máximo da harmonização fiscal comunitária. Para maiores desenvolvimentos, cfr. PALMA, CLOTILDE CELORICO, *Estudos de Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Coimbra: Almedina, 2006. pp. 140-141 e PALMA, CLOTILDE CELORICO, *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2009. pp. 17-29.

⁶⁴⁵ Cfr. SANCHES, J. L. SALDANHA, *Alargamento da base tributária e gestão fiscal. “Ciência e Técnica Fiscal”*, n.º 381, Janeiro-Março de 1996, pp. 151-159. Disponível em [www: <http://www.saldanhasanches.pt/pdf-3/1996,20-Ciencia20e20Tecnica20Fiscal,20381,-20151-162.pdf>](http://www.saldanhasanches.pt/pdf-3/1996,20-Ciencia20e20Tecnica20Fiscal,20381,-20151-162.pdf), pp. 153-159, que antecipava já esta situação. Afirmava, por um lado, que “*as grandes empresas terão mais apertados deveres declarativos*”, mas que tal seria contrabalançado pelo direito de serem “*tributadas de acordo com o lucro que declararam*”. Entendia que “*o fisco [estaria a] prest[ar] um serviço à economia se permiti[sse] uma ligeira vantagem fiscal as empresas que utilizem uma contabilidade digna de confiança tributando-as de acordo com o seu lucro declarado*”. Cfr. também SANCHES, J. L. SALDANHA, *A Quantificação da Obrigação...* pp. 42-49 e MORAIS, RUI DUARTE, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra: Almedina, 2012. pp. 11-12.

Ora, o interesse da doutrina económica pela incidência económica dos impostos traduz-se, assim, na *“identificação de quem efectivamente os suporta e na quantificação da medida em que o fazem”*⁶⁴⁶. Mas devemos ressaltar, contudo, que o estudo da incidência económica dos impostos não se limita a procurar saber quem é que suporta o encargo, no sentido que, em direito, se atribui à repercussão do tributo⁶⁴⁷. O seu âmbito é mais lato, envolvendo a análise de toda a cadeia de reacções decorrentes do imposto – o impacto micro e macroeconómico⁶⁴⁸. Na pena de COSTA FERNANDES, *“quando [o Estado] cria ou agrava impostos tem necessariamente que tomar outras decisões uma vez que está sujeito à sua restrição orçamental, o que o leva a baixar outros impostos, a subir as despesas públicas ou a reduzir a dívida pública”*⁶⁴⁹.

De um modo geral, o estudo da incidência nestes termos, da repercussão do imposto, de quem suporta os encargos a final, não assume particular relevância para o presente estudo, à luz das normas que nos propomos a estudar. Contudo, devemos assinalar que a repercussão tributária pode, em certas situações, motivar uma necessidade de ilusão, de prova em contrário. Essa possibilidade nem poderá estar à partida excluída, em função do disposto no art. 54.º da LGT⁶⁵⁰.

O problema coloca-se no domínio do IVA, que é um imposto geral sobre o consumo que se caracteriza, fundamentalmente por ser um imposto plurifásico, que opera através do método subtrativo indirecto, por ser um imposto neutro, transitoriamente baseado no princípio da tributação no país do destino e por ser um imposto de matriz comunitária, manifestando-se como o expoente máximo da harmonização fiscal comunitária⁶⁵¹. É um imposto plurifásico pois aplica-se em várias fases do processo pro-

⁶⁴⁶ Cfr. FERNANDES, ABEL L. COSTA, *A Economia das Finanças...* p. 161 e PEREIRA, PAULO TRIGO, *et al.*, *Economia e Finanças Públicas*, pp. 232-237 que, para assinalar a diferença entre incidência económica e incidência legal, fala em *“incidência económica com distintas incidências legais”*, apontando para a irrelevância económica dessa diferença. Diremos nós, contudo, que nos parece que a carga fiscal formal – os custos de cumprimento – não serão um facto assim tão despidendo. Não o é, seguramente, do ponto de vista jurídico e não nos parece que seja do ponto de vista económico.

⁶⁴⁷ Ou ao *“lançamento de um imposto”*, na expressão de FERNANDES, ABEL L. COSTA, *A Economia das Finanças...* p. 163.

⁶⁴⁸ Cfr. FRANCO, ANTÓNIO L. DE SOUSA, *Finanças Públicas...* Vol. II, pp. 209-216.

⁶⁴⁹ Cfr. FERNANDES, ABEL L. COSTA, *A Economia das Finanças...* pp. 163-164.

⁶⁵⁰ De que, no n.º 1, *“O procedimento tributário compreende toda a sucessão de actos dirigida à declaração de direitos tributários”* e, no n.º 2, de que *“As garantias dos contribuintes previstas no presente capítulo aplicam-se também à [...] repercussão legal a terceiros da dívida tributária, na parte não incompatível com a natureza destas figuras”*.

⁶⁵¹ Cfr. PALMA, CLOTILDE CELORICO, *Introdução ao IVA*, pp. 17-28 e CUNHA, PAULO DE PITTA E, *A Tributação do Valor Acrescentado*, coord. ou org. ASSOCIAÇÃO FISCAL PORTUGUESA, INSTITUTO DE DIREITO ECONÓMICO, FINANCEIRO E FISCAL DA FACULDADE DO DIREITO DE LISBOA *Vinte anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherem Xavier de Basto*, Coimbra: Almedina, 2008. pp. 101-117.

ductivo. O que caracteriza o IVA é o método de cálculo da dívida fiscal de cada operador, conhecido por método do crédito do imposto (indirecto, subtractivo ou das facturas): cada operador económico liquida imposto à taxa legal, sobre as transacções que efectua, mas em cada período de imposto recebe crédito do imposto que suportou nesse mesmo período nas aquisições dos “inputs” da sua produção⁶⁵². Assim, não existem efeitos cumulativos⁶⁵³, apesar de se tributarem todos os estádios produtivos: o imposto liquidado num estágio é deduzido pelo estágio seguinte, pelo que a neutralidade do tributo apenas é afectada quando se prevêem isenções para certos operadores, ou certas transacções, e quando a concessão dessas isenções implica a não possibilidade legal de deduzir o imposto que o operador isento suportou na aquisição de “inputs” produtivos⁶⁵⁴.

O problema é que, conforme explica SÉRGIO VASQUES, no âmbito da questão do enriquecimento sem causa tratada nalguma jurisprudência do TJUE⁶⁵⁵, *“todo o sistema do IVA assenta na presunção de que a integração do imposto no preço dos bens e serviços, documentada por regra em factura, constitui prova e garantia de que este é repercutido para diante até ao consumidor final, sem prejuízo dos circunstancialismos económicos que possam facilitar ou dificultar a repercussão”*⁶⁵⁶. A doutrina estabelecida pelo TJUE determina que é à Administração Tributária que compete “demonstrar a repercussão e de que essa demonstração deve ser feita através de um estudo economi-

⁶⁵² Através do método subtractivo indirecto procuravam-se atingir vários objectivos, conforme refere PALMA, CLOTILDE CELORICO, *Estudos sobre o IVA*, pp. 140-141:

- a. tributar apenas o valor acrescentado em cada uma das fases do circuito económico, repartindo o encargo fiscal pelos sujeitos passivos;
- b. produzir um efeito de anestesia fiscal;
- c. instituir um controlo cruzado entre os sujeitos passivos, dado que só se pode deduzir o IVA suportado com base numa factura ou documento equivalente passados na forma prevista no art. 35.º, n.º 5 do CIVA;
- d. assegurar a neutralidade do imposto, evitando efeitos cumulativos ou em cascata de IVA sobre IVA.

⁶⁵³ A génese do moderno IVA deve buscar-se nos sucessivos ajustamentos introduzidos nos impostos de tipo cumulativo, com a finalidade de minorar distorções fiscais que lhes eram próprias, cfr. AcTCAS de 03/05/2006, proc. nº 04053/00.

⁶⁵⁴ Logo na Primeira Directiva, no art. 2.º, procura estabelecer-se esta característica fundamental da neutralidade: *“O princípio do sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado consiste em aplicar aos bens e aos serviços um imposto geral sobre o consumo exactamente proporcional ao preço dos bens e dos serviços, qualquer que seja o número de transacções ocorridas no processo de produção e de distribuição anterior à fase de tributação. Em cada transacção, o imposto sobre o valor acrescentado, calculado sobre o preço do bem ou do serviço à taxa aplicável ao referido bem ou serviço, é exigível, com prévia dedução do montante do imposto sobre o valor acrescentado que tenha incidido directamente sobre o custo dos diversos elementos constitutivos do preço. O sistema comum de imposto sobre o valor acrescentado é aplicável até ao estágio do comércio a retalho, inclusive”*.

⁶⁵⁵ Designadamente, no caso *Weber’s Wine World*, AcTJUE de 02/10/2003, proc. C-147/01, afirmou o TJUE que *“um Estado-Membro não pode recusar o reembolso de imposto indevido com fundamento na mera circunstância de este ter sido formalmente incorporado no preço de venda, sendo necessário, além disso, que a administração prove através de uma “análise económica” que se deu na substância a repercussão do encargo do imposto e que o reembolso ao sujeito passivo produziria assim um enriquecimento sem causa”*, cfr. VASQUES, SÉRGIO, *Manual...* p. 345.

⁶⁵⁶ Cfr. *Ibidem*, pp. 343-348.

co que atenda a todas as circunstâncias relevantes”. O ordenamento português, como aponta SÉRGIO VASQUES, apresenta o desafio adicional de o legislador reconhecer legitimidade ao sujeito passivo e ao repercutido. Esta questão tem provocado inúmeras questões no TJUE que, apesar de tudo, ainda deixa muitas delas por responder.

3.2. Incidência tributária em sentido jurídico

3.2.1. A incidência (do imposto) em sentido amplo e em sentido restrito

A problemática do conceito de incidência e, especificamente, a delimitação da sua abrangência, tem, historicamente, ocupado a doutrina e a jurisprudência constitucional e tributária, muito em razão do problema da tipicidade e do que se tem e não tem por abrangido pela reserva de lei, tal como surge prevista nos arts. 103.º e 165.º, al. i) da CRP.

Na definição de CASALTA NABAIS, a incidência do imposto em sentido amplo *“abarca todos os pressupostos de cuja conjugação resulta o nascimento da obrigação de imposto [...] e bem assim, os elementos da mesma obrigação, o que a reconduz à definição normativa”*⁶⁵⁷. Desta forma, pretende incluir os pressupostos que fixem i) o facto ou a situação que dá origem ao imposto, ii) os sujeitos activo e passivo, iii) o montante do imposto (valor e percentagem do valor sobre que recai o imposto e deduções à colecta) e iv) os benefícios fiscais.

Contudo, ressalva que o art. 103.º, n.º 2 da CRP se refere à incidência num sentido restrito, considerando que *“dele se exclui a definição da taxa e dos benefícios fiscais”*, por merecerem um tratamento autónomo.

⁶⁵⁷ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental...* p. 362.

Neste quadro, conclui que, para efeito da reserva de lei, devemos adoptar uma concepção ampla de incidência do imposto, que abranja a incidência subjectiva, objectiva, a taxa e os benefícios fiscais⁶⁵⁸.

Distintamente, PAULA DOURADO entende que os benefícios fiscais não fazem parte da incidência em sentido amplo, por prosseguirem outras finalidades, extrafiscais, relacionadas com a despesa, com objectivos sociais ou económicos⁶⁵⁹. Diferentes finalidades que, apesar da discordância, CASALTA NABAIS não nega.

No que diz respeito à não inclusão dos benefícios fiscais na noção ampla de incidência de imposto, parece-nos também ser essa a intenção do legislador, conforme se pode extrapolar do art. 7.º, n.º 3 da LGT, que demarca os "*benefícios excepcionais determinados por finalidades económicas, sociais, ambientais ou outras*", bem como do art. 14.º da LGT, que firma que a criação de "*benefícios fiscais e outras vantagens de natureza social [...] depende [...] da prévia quantificação da despesa fiscal*". Esta consideração não nos parece, contudo, suficiente para obstar à inclusão dos benefícios fiscais na noção ampla de incidência de imposto.

Por outro lado ainda, CASALTA NABAIS defende, paralelamente, uma noção de incidência em sentido restrito, a ser tomada em consideração no âmbito da reserva de lei, da qual devem ser excluídos os momentos da dinâmica do imposto referentes aos elementos ditos não essenciais: i) ao lançamento, enquanto identificação do contribuinte ou outros sujeitos passivos e determinação da matéria colectável, ii) à liquidação, enquanto apuramento da colecta, através da selecção da taxa aplicável, da aplicação desta à matéria colectável e das deduções à colecta caso as haja, iii) e à cobrança e todas as operações em que estes momentos se desdobram⁶⁶⁰. Contrariamente a outros autores, como veremos *infra*, desagrega estes momentos da noção de incidência

⁶⁵⁸ Cfr. *Ibidem*, p. 364. "A reserva de lei abrange, quanto aos momentos da vida do imposto, todas as normas relativas à criação de impostos e à sua incidência *latu sensu* – incidência real ou objectiva (material, temporal, quantitativa e espacial), incidência pessoal ou subjectiva (sujeitos activo e passivos), incluindo-se nestes o contribuinte os responsáveis, os substitutos, etc), a taxa e os benefícios fiscais".

⁶⁵⁹ Cfr. DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal*... p.107. É relativamente pacífica entre a doutrina nacional e internacional, como disso faz eco Ana Paula Dourado, a contraposição destas normas com as normas fiscais, assim afastando-as do direito tributário e reconduzindo-as, ao invés, a outros ramos do Direito, nomeadamente Social e Económico.

⁶⁶⁰ Cfr. NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental*... p. 366.

de impostos. Como o próprio indica, considera-os não essenciais, quando eles serão, como nos parece e sucintamente iremos procurar expor, instrumentais e indissociáveis.

A questão de saber se as regras de lançamento e de liquidação fazem parte da reserva de lei e, assim, da incidência do imposto é controversa, como nos dá conta PAULA DOURADO⁶⁶¹. Pesando os variados argumentos historicamente esgrimidos, que não importa aqui percorrer, esta autora postula o entendimento de que o *“conceito de incidência abrange aquilo que os códigos de imposto designam de lançamento e liquidação, sempre que estejam em causa regras de quantificação do imposto, regras que contribuam para a determinação do an e do quantum [... de] disposições [que] interfere[m] com o montante de imposto a pagar e estão sujeitas à reserva de lei fiscal”*⁶⁶².

A nosso ver, a noção de incidência de imposto em sentido amplo abrange estes momentos de lançamento e de liquidação do imposto, sempre que estejam em causa regras daquela natureza que PAULA DOURADO aponta. Contudo, não iremos aqui tecer grandes considerações sobre a polémica que contende com o princípio da legalidade. Pretendemos antes frisar que esta questão da incidência do imposto assume grande relevância no contexto da reserva de lei prevista no art. 103.º, n.º 2. Distintamente, no art. 73.º da LGT está em causa uma noção que, a nosso ver, é mais ampla e necessariamente distinta: de *“normas de incidências tributária”*.

*

Importa ainda chamar a atenção para a distinção, doutrinal, que BARROS DE CARVALHO estabelece, entre *“norma jurídica tributária geral e abstracta”*, categoria em que coloca a *“regra-matriz de incidência tributária”*⁶⁶³ e *“norma jurídica tributária individual e concreta”*, destacando, nestas, aquelas que *“documenta[m] a incidência tributária”*⁶⁶⁴. A regra-matriz de incidência tributária encontra correspondência terminológica,

⁶⁶¹ Cfr. DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal...* pp. 110-125.

⁶⁶² Cfr. *Ibidem*, pp. 124-125.

⁶⁶³ Cfr. CARVALHO, PAULO DE BARROS, *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 3ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2004. pp. 84-88.

⁶⁶⁴ Cfr. *Ibidem*, pp. 238-242.

de certo modo, na denominada incidência objectiva e subjectiva⁶⁶⁵, definindo este autor que estas contêm, na hipótese da norma, um critério material, temporal e espacial, e, no lado da consequência da norma, um critério pessoal e quantitativo⁶⁶⁶. Na pena de BARROS DE CARVALHO *“as normas gerais e abstractas reivindicam, para a regulação efectiva dos comportamentos interpessoais, a expedição de normas individuais e concretas”*⁶⁶⁷. Mais defende que *“tudo dependerá da norma individual e concreta”*, quer na densificação das normas gerais e abstractas, entre cujos elementos, já vimos, inclui o critério quantitativo⁶⁶⁸, não fazendo particular distinção entre *definição* e *determinação* da matéria colectável⁶⁶⁹, quer ainda no momento do *“lançamento tributário”*⁶⁷⁰. Por conseguinte, a noção de incidência que defende assume um carácter

⁶⁶⁵ Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *CPPT - Anotado e Comentado...* Vol. I, pp. 587-588: *“Normas de incidência subjectiva são as que indicam os sujeitos activos e passivos da relação tributária [...]. Normas de incidência objectiva são as que indicam os bens, actividades ou situações sobre que assenta a tributação e as que determinam o quantitativo do tributo, incluindo as que indicam qual a matéria colectável, as taxas e os benefícios fiscais”*. Neste âmbito, este autor assinala a distinção que a doutrina tradicionalmente estabelece entre a *“definição”* e a *“determinação”* da matéria colectável; seguindo COSTA, J. M. CARDOSO DA, *O enquadramento constitucional... coord. ou Perspectivas Constitucionais...* Vol. II, p. 410, LOPES DE SOUSA afirma: *“A “definição” da matéria colectável abrangerá a “identificação da entidade económica – rendimento, despesa, património, capital – sujeita a imposto, e, consequentemente, um elemento “substantivo” e “essencial” da norma tributária”; a determinação da matéria colectável”, trata “do método ou dos métodos a adoptar no cálculo e no estabelecimento do respectivo valor e, portanto, de um domínio “instrumental”, com carácter fundamentalmente “procedimental” e “adjectivo””*.

⁶⁶⁶ Cfr. CARVALHO, PAULO DE BARROS, *...Fundamentos Jurídicos da Incidência*, pp. 84-88: *“No descritor da norma (hipótese, suposto, antecedente) teremos directrizes para identificação de eventos portadores de expressão económica. Haverá um critério material (comportamento de alguma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), toparemos com um critério pessoal (sujeito activo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão, preenchido com os requisitos significativos necessários e suficientes para o impacto jurídico da exactidão”*.

⁶⁶⁷ Cfr. *Ibidem*, p. 87.

⁶⁶⁸ Cfr. *Ibidem*, pp. 173-186: *“[...] a base calculada é a grandeza presente no elemento quantitativo da relação jurídica tributária, cumprindo papel mensurador e determinativo do valor que deve ser prestado a título de tributo. Isso o não impede que, paralelamente, tenha o condão de confirmar, infirmar ou afirmar o elemento material expresso na composição do antecedente da norma individual e concreta. Essas reflexões nos conduzem a ver, na base calculada, três funções nitidamente distintas: a) medir as proporções reais do facto, ou função mensuradora; b) compor a específica determinação da dívida, ou função objectiva; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o correcto elemento material do antecedente normativo, ou função comparativa. [...] A alíquota, [...] integrando o elemento quantitativo do consequente da norma individual e concreta, tal qual a base de cálculo, [...] congregada a essa última, dá a postura numérica da dívida, produzindo o valor que é exigido pelo sujeito activo, em cumprimento da obrigação que acaba de nascer”*.

⁶⁶⁹ Cfr. *Ibidem*, p. 180: *“De igual maneira que tomamos a hipótese tributária como qualificadora normativa do fáctico, a base de cálculo é quantificadora normativa do fáctico (o que não deixa de ser uma forma de qualificação)”*.

⁶⁷⁰ Cfr. *Ibidem*, pp. 238-242. Para que melhor se compreenda o pensamento do autor: *“[...] O facto jurídico tributário [apresenta-se] como um enunciado de teor prescritivo e não cognoscente do real. Os valores lógicos a que está submetido, por isso mesmo, são os da lógica deontico-jurídica (válido ou inválido), nunca os da lógica alética (verdadeiro ou falso). [...] [Quanto à hipótese,] o enunciado do antecedente da norma individual e concreta que analisamos se constitui como fato ao reportar-se ao evento [...] [Quanto à consequência,] diferentemente do facto, que recua no tempo para surpreender o evento, o enunciado relacional institui uma relação jurídica de cunho patrimonial, perfeitamente individualizada quanto aos termos-sujeitos (activo e passivo) e quanto à conduta-prestação, que é o seu objecto. Temos aqui outro enunciado, de índole relacional, que se arma para o futuro, que se programa para a frente, constituindo, no hemisfério jurídico, um direito subjectivo e um dever jurídico que, até então, inexistiam. Ora, sabemos que o consequente da norma individual e concreta é o efeito jurídico próprio do acontecimento fáctico previsto no antecedente. É a chamada eficácia jurídica do facto, instalando-se, automática e infalivelmente, tão-só aconteça o relato do evento, em linguagem competente. Não há intervalo qualquer entre o facto jurídico e a relação jurídica que, por virtude dele, facto, se instaura. A sucessão não é cronológica; é simplesmente lógica. Disso advém uma conclusão importante: todos os elementos utilizados para a composição do enunciado relacional são extraídos do facto e não do evento, que já se consumiu ao transformar-se no enunciado do antecedente normativo. [...] Não se pode menos do que concluir, de modo peremptório, que o consequente é, todo ele, constitutivo de um vínculo que passou a existir, para o direito,*

consideravelmente amplo, detectando-se uma simbiose entre todos aqueles elementos que fazem, afinal, parte da incidência.

Também SÉRGIO RIBEIRO defende que o facto tributário se decompõe em vários elementos de natureza subjectiva e objectiva⁶⁷¹. O elemento subjectivo *“diz respeito à conexão ou vinculação d[o facto tributário] com uma ou mais pessoas que adquirem, por isso, a categoria de sujeitos passivos”*⁶⁷². Enquanto que o elemento objectivo *“corresponde ao pressuposto de facto definido pela lei que, ao se verificar na vida real, dá lugar à obrigação de pagamento do imposto”* e desdobra-se em vários subelementos⁶⁷³: material⁶⁷⁴, temporal⁶⁷⁵, quantitativo⁶⁷⁶ e espacial⁶⁷⁷.

Um importante aspecto que este autor sublinha reside na constatação de que, *“na ausência de qualquer um dos elementos[, subjectivo e objectivo,] que formam o facto tributário, o efeito jurídico pretendido não se produz”*, pelo que *“só em conjunto e de forma articulada [é que os vários elementos constitutivos do fato tributário] produzem esse efeito”*⁶⁷⁸. Autor que, não fazendo referência a BARROS DE CARVALHO, mas

com o correspondente enunciado relacional. Façamos uma consideração. Tanto o antecedente como o conseqüente das normas jurídicas são igualmente importantes, porque, sem eles, não há regra de direito. [...] se priorizarmos o direito pelo ângulo da regulação efectiva das condutas intersubjectivas, tendo em vista encaminha-las para a realização de certos valores, é no conseqüente da norma que esse resultado pode ser obtido. O antecedente cumpriria a função de pretexto objectivo para, a contar dele, passar-se à disciplina dos comportamentos sociais [...] é no conseqüente que estaria a tónica do direito, já que é por meio dele que o direito persegue suas finalidades precípuas. Pensando assim, a natureza da norma individual e concreta, veiculada pelo acto de lançamento tributário, ou pelo acto produzido pelo sujeito passivo para apurar o seu débito [...] assumirá a feição significativa de providência constitutiva de direitos e deveres subjectivos. Até porque, se pensarmos bem, que haveria anteriormente à edição dessas normas individuais e concretas? De quem exigiria o Estado-Administração o cumprimento da dívida tributária? Qual seria o montante do débito? Por que motivo haveria a cobrança? E em que condições o devedor poderia implementar sua “obrigação”? É sumamente curioso verificar que absolutamente nenhuma dessas perguntas encontrará resposta adequada, que não seja esta: tudo dependerá da norma individual e concreta, seja ela praticada pelo Poder Público (lançamento), seja realizada pelo particular”.

⁶⁷¹ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva*... pp. 105-107.

⁶⁷² Cfr. *Ibidem*, p. 108.

⁶⁷³ Cfr. *Ibidem*, pp. 108-109.

⁶⁷⁴ Cfr. *Ibidem*, pp. 109-110, que corresponde a uma situação de facto e pode contribuir para um facto tributário simples ou complexo, consoante este seja constituído por um ou vários elementos materiais.

⁶⁷⁵ Cfr. *Ibidem*, pp. 110-112, que é fundamental para dar resposta a “vários problemas correntes no Direito Fiscal, como por exemplo: i) a estrutura temporal do facto tributário, ii) o momento do nascimento da obrigação tributária, iii) o momento da exigibilidade da prestação tributária e iv) a lei aplicável para a determinação da origem da obrigação”.

⁶⁷⁶ Cfr. *Ibidem*, pp. 112-113, que “consiste [...] i) nos preceitos que definem a realidade a medir (rendimento), ii) na unidade de medida (valor monetário) e iii) nos próprios critérios jurídicos a que deve obedecer a medição”. Neste contexto, sublinha que todos estes aspectos “concorrem claramente para a delimitação da incidência do imposto” e que “o facto tributário só surge se todos os elementos e (sub)elementos que o compõem estiverem presentes, dependendo directamente de qualquer um deles para surgir, e por consequência, para delimitar a incidência do imposto”.

⁶⁷⁷ Cfr. *Ibidem*, pp. 113-114, que corresponde, no seu entendimento, não tanto a uma noção de espaço-territorial, mas antes de “ordenamento jurídico de um determinado Estado”. Exemplifica com a hipótese de o facto jurídico “dizer respeito a uma situação realizada no ciberespaço ou simultaneamente em vários territórios”.

⁶⁷⁸ Cfr. *Ibidem*, p. 107 e 113.

antes a outros autores, assim explana um entendimento coincidente com aquele a que se fez referência *supra*.

Na perspectiva de SÉRGIO RIBEIRO, o conceito de matéria tributável, que articula com o elemento quantitativo, deve dispensar a tradicional distinção⁶⁷⁹⁻⁶⁸⁰ entre definição e determinação da matéria tributável⁶⁸¹. Da lição deste autor, podemos sintetizar um conjunto de argumentos que o levam a defender a inviabilidade da separação entre definição e determinação da matéria tributável⁶⁸²:

- i. Assinala que a distinção, em várias ocasiões tecida pelo Tribunal Constitucional, entre definição e determinação da matéria tributável, é enganadora, uma vez que, noutras ocasiões, o mesmo Tribunal coloca em evidência a fluidez entre essas figuras⁶⁸³ e, por conseguinte, na pena de SÉRGIO RIBEIRO, a “*fragmentação de forma artificial [d]o elemento quantitativo do facto tributário*”⁶⁸⁴;

⁶⁷⁹ Cfr. *Ibidem*, pp. 115-118. Distingua-se “uma base normativa ou abstracta, na qual se incluíram as normas através das quais se estabelece em abstracto a quantificação do facto tributário, correspondendo, segundo nos parece, ao elemento quantitativo do facto tributário; e uma base factual ou concreta que se traduziria na quantificação em concreto do próprio facto tributário”. Esta distinção, na doutrina portuguesa, encontra os seus correspondentes terminológicos na definição (base normativa ou abstracta) e determinação (base factual ou concreta) da matéria tributável. Como demos conta *supra*, aquela primeira terminologia está presente na doutrina brasileira, através de BARROS DE CARVALHO, que, ainda assim, defende a fluidez dessas noções, da sua indissociabilidade, que ambos os aspectos – definição e determinação – fazem parte do elemento quantitativo da incidência tributária.

⁶⁸⁰ Em crítica jurisprudencial, este autor volta a sustentar, de forma clara, este posicionamento. Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Manifestações de fortuna... “RFPDF”*, p. 368: “Com efeito, a determinação desta enquanto expressão quantitativa do facto tributário – através da consideração dos preceitos que definem a realidade a medir (rendimento), da unidade de medida (valor monetário), e dos próprios critérios jurídicos a que deve obedecer a medição – concorre indubitavelmente para a delimitação da incidência do imposto”.

⁶⁸¹ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* pp. 114-130.

⁶⁸² Cfr. *Ibidem*, pp. 125-130.

⁶⁸³ Cfr., designadamente, AcTC n.º 84/03, de 12/02/2003, n.º 127/04, de 03/03/2004 e n.º 252/05, de 10/05/2005. No ponto 6.3 do AcTC n.º 127/04, de 03/03/2004, afirma-se, pese embora na perspectiva do princípio da legalidade, reserva de lei e da incidência do imposto:

“Mas, porque se trata de factos jurídicos, com necessário relevo económico/financeiro, e porque a capacidade contributiva que se pretende afectar é susceptível de diversas gradações, compete também ao legislador definir os critérios quantitativos de afectação ao imposto do valor desses factos. Fala-se, então, na dimensão quantitativa do facto tributário denominada por matéria colectável. Por outro lado, cabe igualmente à lei a função de definir os termos ou elementos que permitem o estabelecimento do vínculo jurídico de conexão ou de adstrição dos factos tributários objectivos a certo sujeito, convertendo-o em sujeito da obrigação de imposto. [...]”

Atenta a ratio do princípio da legalidade tributária, apenas poderão dizer-se sujeitas às suas exigências formais e materiais aquelas normas que, conquanto possam aparecer inseridas no procedimento de determinação do imposto, assumam um carácter «material ou substantivo» ou cujo conteúdo tenha que ver, ainda, com a modelação normativa dos elementos constitutivos do tipo tributário de cuja concretização factual deriva a obrigação de imposto e o seu montante, extravasando da esfera procedimental ou processual.

É o caso das normas que identificam, ainda, a realidade económica sujeita ao imposto, através da caracterização ou consideração de factores, índices ou expoentes de que o facto tributário se pode revestir. É claro, na verdade, que o legislador, na conformação dos elementos essenciais do tipo tributário, não está inibido, sem qualquer ofensa dos princípios da legalidade tributária e da tipicidade, de lançar mão, para além dos referidos conceitos, de remissões para elementos aos quais atribua a função de determinação dos seus aspectos ou dimensões técnicas (por exemplo, com remissão para um determinado preço que se venha a estabelecer no mercado)”.

⁶⁸⁴ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* p. 118, nota de rodapé 406.

- ii. Vários autores alertam, há muito, para a fluidez das noções de definição e determinação da matéria tributável e para o perigo subjacente à sua distinção⁶⁸⁵;
- iii. A génese da distinção surge num diferente contexto histórico, que motivou a demarcação desses momentos de definição e de determinação, em função da elevada margem de discricionariedade conferida à Administração Tributária⁶⁸⁶;
- iv. Defende que a *“indeterminação legal no domínio dos elementos essenciais dos impostos [...] deve ser vista como uma mera excepção e não como regra”*, duvidando que a indeterminação possa proporcionar uma *“melhor prossecução da justiça”*; pelo contrário, potenciará a litigiosidade, numa altura em que se pretende a simplificação do sistema tributário e até uma certa automatização dos procedimentos (hoje, de massa)⁶⁸⁷.
- v. O art. 100.º, n.º 1 do CPPT, que determina que, *“sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado”*, concorre claramente no sentido de que o elemento quantitativo, em todos os seus aspectos, de definição e determinação, fazem parte da incidência tributária⁶⁸⁸.

Por conseguinte, parece-nos que os momentos de definição e determinação da matéria tributável são, afinal, indissociáveis, assim fazendo parte da noção de incidência de imposto, que assim terá um sentido amplo.

⁶⁸⁵ Cfr. *Ibidem*, pp. 118-119. SÉRGIO RIBEIRO destaca, em particular, as posições de:

i) ALBERTO XAVIER, referindo que, *“tendo em conta que o (sub)elemento quantitativo é apenas um dos aspectos em que se desdobra o elemento objectivo do facto tributário, “o processo lógico da sua concretização é ainda um processo de concretização de uma qualidade desse mesmo facto – o valor”*”.

ii) CASALTA NABAIS, que alerta para o *“carácter esbatido da linha que separa os dois planos, ao falar de uma osmose entre”* a definição e determinação da matéria tributável.

iii) OLIVEIRA SALAZAR, recomendava que deveria haver *“todo o cuidado em distinguir o que é matéria colectável no imposto e os processos por que o fisco a determina ou chega ao conhecimento dela”*.

iv) TIPKE e LANG, que *“salientam, a propósito da avaliação indirecta, que é muito difícil traçar a fronteira entre factos tributários e as quantificações dado que “a cada momento quantitativo (presumido) está também subjacente uma maior ou menor probabilidade de uma situação de vida presumida”*”.

⁶⁸⁶ Cfr. *Ibidem*, pp. 120-122 e 127.

⁶⁸⁷ Cfr. *Ibidem*, pp. 123-125.

⁶⁸⁸ Cfr. *Ibidem*, p. 129. Neste sentido, embora com uma tónica processualista, cfr. ainda MARTINS, ELISABETE LOURO, *O Ónus de Prova...* p. 266: *“existe no art. 100.º do CPPT uma regra de ónus de prova objectivo, que determina que em caso de dúvida insanável resultante da actividade probatória dos intervenientes no processo, o acto de liquidação deverá ser anulado, o que significa que o Tribunal deverá ficcionar que a Administração [Tributária] não demonstrou os factos constitutivos do direito de tributar, regra que é justificada pelo princípio da legalidade e pelo princípio da prossecução do interesse público, que constituem os princípios basilares da actividade da Administração [Tributária], a qual não pode actuar como parte no processo”*.

3.2.2. A (norma de) incidência tributária

O primeiro aspecto a assinalar reside logo no art. 3.º da LGT, que estabelece uma definição de tributo. No n.º 1, o legislador começa por apontar que os tributos podem ser, al. a), fiscais e parafiscais e, al. b), estaduais, regionais e locais, enquanto que, no n.º 2, o legislador indica-nos que *“os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas”*.

Por outras palavras, a noção de tributo prevista no art. 3.º da LGT é bem mais ampla do que a noção de imposto. A *“incidência tributária”* prevista no art. 73.º da LGT remete para esta noção de tributo, apesar da expressão *“incidência”* poder, à primeira vista e equivocadamente, apontar para aquela noção de incidência de imposto. Com efeito, LEITE DE CAMPOS, SILVA RODRIGUES e LOPES DE SOUSA sublinham que o imposto é uma *“sub-espécie do tributo”*, com as características que já *supra* indicamos, e que o tributo abrange, pois, *“uma multiplicidade de sub-espécies”*⁶⁸⁹.

Mais definem tributo como uma *“prestação legal e impositiva, exigida por uma entidade pública com o fim de cobrar receitas para cobrir as suas despesas”*⁶⁹⁰. Estes autores realçam ainda que a expressão *“outras espécies tributárias criadas por lei”* consubstancia uma *“cláusula de recolha”* pelo que, concluem, a noção de tributo abrange *“tanto os nominados no art. 3.º [da LGT] como os inominados e futuros”*⁶⁹¹.

Esta constatação impele-nos a duvidar da relevância, para efeito do conceito de tributo e especificamente no âmbito do art. 73.º da LGT, da distinção entre taxa e tarifa ou preço a que *supra* fizemos alusão⁶⁹². A distinção terá relevância para autonomizar a figura de tarifa ou preço face às taxas⁶⁹³, mas já não para as descaracterizar como tributos.

⁶⁸⁹ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, p. 69.

⁶⁹⁰ Cfr. *Ibidem*, pp. 69-70.

⁶⁹¹ Cfr. *Ibidem*, p. 74.

⁶⁹² Cfr. Parte II, 2.

⁶⁹³ Cfr. VASQUES, SÉRGIO, *O Princípio da Equivalência...* pp. 157-159.

No sentido daquela interpretação do art. 3.º da LGT, LOPES DE SOUSA defende, seguindo SOARES MARTINEZ, que *“são normas de incidência, em sentido lato, as que definem o plano de incidência, ou seja, o complexo de pressupostos de cuja conjugação resulta o nascimento da obrigação de imposto, assim como os elementos da mesma obrigação”*, concluindo LOPES DE SOUSA, por conseguinte, que *“são normas de incidência as que determinam os sujeitos activo e passivo da obrigação tributária, as que indicam qual a matéria colectável, a taxa e os benefícios fiscais”*⁶⁹⁴.

Também BARROS DE CARVALHO, como demos conta na secção anterior, defende uma concepção de incidência tributária ampla, na qual inclui, inequivocamente, toda esta dimensão quantitativa⁶⁹⁵. Do mesmo modo, como já vimos, SÉRGIO RIBEIRO, a respeito dos elementos essenciais do imposto, repudia a distinção entre definição e determinação da matéria tributária, englobando ambos os momentos no elemento quantitativo do facto tributário⁶⁹⁶. Também na secção precedente destacamos o entendimento de PAULA DOURADO de que a incidência (do imposto), para efeitos da reserva de lei prevista no art. 103.º, n.º 2 da CRP, diz respeito ao *“an e ao quantum do imposto”*, que inclui as *“regras de lançamento quando são regras de determinação da matéria tributável”*, as *“regras de liquidação relacionadas com a quantificação do imposto”* e as regras *“relativas às deduções à colecta”*⁶⁹⁷.

Este entendimento mais amplo, que, no contexto do art. 73.º da LGT, implica o repúdio da noção de incidência em sentido estrito, que por sua vez serve *“para referenciar as normas que indicam o sujeito passivo e a definição da matéria colectável, sem abranger a sua determinação”*⁶⁹⁸, tem vindo a ser adoptado pela jurisprudência mais recente⁶⁹⁹. Desde modo, a jurisprudência tem incluído na noção de norma de

⁶⁹⁴ Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *CPPT - Anotado e Comentado...* Vol. I, pp. 586-587. Cfr. no mesmo sentido, CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, pp. 649-651.

⁶⁹⁵ Cfr. Parte II, 3.2.1.

⁶⁹⁶ Cfr. Parte II, 3.2.1.

⁶⁹⁷ Cfr. Parte II, 3.2.1. Cfr. DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal...* pp. 110-111 e, no mesmo sentido, MARTINS, ELISABETE LOURO, *O Ónus de Prova...* pp. 67-69.

⁶⁹⁸ Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *CPPT - Anotado e Comentado...* Vol. I, pp. 586-587.

⁶⁹⁹ Cfr. designadamente, AcSTA de 04/11/2009, proc. n.º 0553/09, AcTCAN de 28/10/2010, proc. n.º 00715/07.2BEBRG AcSTA de 17/11/2010, proc. n.º 0609/10, AcSTA de 02/03/2011, proc. n.º 0997/10, AcSTA de 23/03/2011, proc. n.º 0988/10 e AcSTA de 29/02/2012, proc. n.º 0441/11. Afirma-se naquele primeiro acórdão que *“A regra estabelecida no artigo 73.º da Lei Geral Tributária vale não apenas as normas de incidência tributária em sentido próprio, mas também em relação a outras normas que estabelecem ficções que influenciam a determinação da matéria colectável (quer directamente, através de valores ficcionados para a matéria colectável, quer indirectamente, ao fixarem ficcionadamente os valores dos rendimentos re-*

incidência tributária, para efeito do art. 73.º da LGT, para além das denominadas normas de incidência subjectiva e objectiva⁷⁰⁰, as normas de quantificação da matéria tributável. Assim, abraça uma noção ampla de incidência, não dissociando as normas de quantificação do elemento objectivo, reconhecendo a sua necessária articulação.

Acresce que, segundo BARROS DE CARVALHO, a noção de incidência tributária também há-de abarcar as normas de *"lançamento tributário"*. Nesse contexto, importa destacar que, no âmbito das garantias dos contribuintes, também se deve ter como ilidível a presunção de notificação (arts. 35.º e ss. do CPPT), que consubstancia a fase integrativa de eficácia do procedimento⁷⁰¹.

A única excepção encontra-se prevista no art. 45.º, n.º 6 LGT, conforme se reitera no art. 39.º, n.º 12 do CPPT⁷⁰². A *ratio* da excepção aí prevista consiste numa aproximação ao regime civil, previsto nos arts. 327.º e 331.º do CC. Desta forma, se a Administração Tributária provar que efectuou a notificação antes de decorrido o prazo de caducidade, mesmo que o destinatário não chegue a tomar conhecimento, a notifi-

levantes para a sua determinação), pois que o advérbio «sempre» aí utilizado inculca a ideia de tratar-se de um princípio basililar da globalidade do ordenamento jurídico tributário, corolário do princípio da igualdade na repartição dos encargos públicos, assente no princípio da capacidade contributiva".

Cfr. ainda AcTC n.º 358/92 de 11/11/1992, AcTC n.º 57/95 de 16/02/1995, AcTC n.º 348/97 de 29/04/1997, AcTC n.º 84/2003 de 12/02/2003, AcTC n.º 211/2003 de 28/04/2003 e AcTC n.º 452/2003 de 14/10/2003.

Afirma-se, no AcTC n.º 348/97 de 29/04/1997: "[...] o certo é que o estabelecimento pelo legislador fiscal de uma presunção *juris et de jure* veda por completo aos contribuintes a possibilidade de contrariarem o facto presumido, sujeitando-os a uma tributação que pode fundar-se numa matéria colectável fixada à revelia do princípio da igualdade tributária.

Com efeito, o estabelecimento de presunções com o objectivo de conferir certeza e simplicidade às relações fiscais, de permitir uma pronta e regular percepção dos impostos e de evitar a evasão e a fraude fiscal, como adverte NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Contratos Fiscais...* "Stvdia Iuridica", p. 279, "tem de compatibilizar-se com o princípio em análise, o que passa, quer pela ilegitimidade constitucional das presunções absolutas na medida em que impedem o contribuinte de provar a inexistência da capacidade contributiva visada na respectiva lei, quer pela exigência de idoneidade das presunções relativas para apresentarem o pressuposto económico tido em conta".

O Tribunal Constitucional italiano, como refere aquele autor, em diversas decisões (cfr. as sentenças nºs 103/1967, 109/1967, 167/1976 e 200/1976, in ENRICO DE MITA, *Fisco e Costituzione*), estabeleceu que "as presunções devem apoiar-se em elementos concretamente positivos que as justifiquem racionalmente e admitir prova em contrário, de modo a que o imposto se ligue a um pressuposto económico certo, provado e não apenas provável".

E assim sendo, à luz destes princípios há-de concluir-se que a norma em causa, na parte em que não permite a ilisão da presunção de onerosidade dos mútuos efectuados pelas sociedades a favor dos respectivos sócios, viola o princípio da igualdade consagrado no artigo 13º da Constituição".

⁷⁰⁰ Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *CPPT - Anotado e Comentado...* Vol. I, pp. 587-588.

⁷⁰¹ Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento...* pp. 91-92.

⁷⁰² Dispõe o seguinte: "o presente artigo não prejudica a aplicação do disposto no n.º 6 do artigo 45.º da Lei Geral Tributária". Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, p. 360 e SOUSA, JORGE LOPES DE, *CPPT - Anotado e Comentado...* Vol. I, p. 388.

cação tem-se por efectuada, mesmo que ela seja imperfeita, nos termos do art. 39.º do CPPT, como sublinham LEITE DE CAMPOS, SILVA RODRIGUES e LOPES DE SOUSA⁷⁰³.

A perspectiva garantística, exigida pelo art. 268.º, n.º 3 da CRP, não se vê fundamentalmente afectada, na medida em que, para todos os demais efeitos, a presunção de notificação pode ser ilidida, nomeadamente para aperfeiçoamento da notificação, reclamação graciosa ou impugnação judicial⁷⁰⁴. Pelo que nos opomos à interpretação proposta no AcSTA de 02/03/2011, proc. n.º 0967/10, que postula que as normas constantes dos arts. 39.º, n.º 1 e 2 do CPPT e 45.º, n.º 6 da LGT *“devem, numa interpretação conforme à Constituição, ser interpretadas como estabelecendo presunções iuris tantum de (válida) notificação, que cedem perante demonstração de que esta ocorreu noutra data, mesmo que posterior”*.

O art. 45.º, n.º 6 da LGT representa um artifício legal através do qual se deixa de exigir, apenas para efeito de caducidade, que o destinatário tome conhecimento da notificação (mesmo que não lhe seja imputável o facto de a notificação ocorrer em data posterior à presumida, como dispõe o art. 39.º, n.º 2 do CPPT), bastando que a Administração Tributária diligencie (e prove que diligenciou) no sentido de exercer o direito de liquidar, através da necessária notificação. A restrição à caducidade dos efeitos da notificação prevista no art. 45.º, n.º 6 da LGT constitui uma forma ponderada e adequada de assegurar à Administração Tributária a possibilidade de comprovar, através do registo, que a liquidação foi efectuada dentro do prazo legal de caducidade (o que, face ao regime previsto no art. 331.º nº 1, do CC, basta para obstar à caducidade), sem afectar os direitos de impugnação contenciosa do contribuinte, pois, para este efeito, só será relevante uma notificação efectuada nos termos do art. 39.º do CPPT.

⁷⁰³ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, pp.359-360 e SOUSA, JORGE LOPES DE, *CPPT - Anotado e Comentado...* Vol. I, p. 388: *“apesar da imperfeição da notificação, ela considerar-se-á efectuada para efeitos de obstar à caducidade, desde que contenha a identificação do acto de liquidação que se notifica”*.

⁷⁰⁴ Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *CPPT - Anotado e Comentado...* Vol. I, p. 388. Já apontando neste sentido: *“nos termos do art. 45.º, n.º 1, da LGT, «o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro». O n.º 6 do art. 45.º veio estabelecer que «para efeitos de contagem do prazo referido no n.º 1, as notificações sob registo consideram-se sempre efectuadas no 3.º dia útil posterior ao do registo ou no 1.º dia útil seguinte a esse, quando esse dia não seja útil». Está ínsita neste n.º 6 do art. 45.º uma presunção inilidível de notificação, mas apenas para efeitos de contagem do prazo de caducidade do direito de liquidação. Para os restantes efeitos, designadamente para determinar o início dos prazos de reclamação graciosa e de impugnação judicial da liquidação, não vale esta presunção de notificação, sendo aplicável o regime que consta deste art. 39.º”*. Na perspectiva garantística que aqui está em causa (a epígrafe do art. 268.º da CRP é «direitos e garantias dos administrados») esta norma destina-se a garantir o direito de impugnação contenciosa com a máxima efectividade, que presumivelmente só se assegura com o total conhecimento das razões que levaram a entidade administrativa a proferir o acto que proferiu.

4. As taxas dirigidas à compensação de prestações presumidas

No quadro da abordagem que se fez *supra*⁷⁰⁵ em relação a distinção entre imposto, contribuição e taxa e a alusão a uma gradação entre estas figuras, correspondendo a primeira a prestações eventuais, a segunda a prestações presumidas e a terceira a prestações efectivas, parece-nos importante não deixar de ponderar o problema que deriva da existência de taxas (ou contribuições pois a controvérsia é considerável – sem pretendermos considerar, aqui, a hipótese de serem, afinal, imposto) dirigidas à compensação de prestações presumidas.

Enquanto que nos impostos está em causa o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva, nas taxas e naquela noção de contribuição avançada por SÉRGIO VASQUES, já estamos perante o princípio da equivalência, pelo que importa aferir da efectividade ou mera eventualidade da prestação.

Abordando a questão sob a perspectiva da necessidade de fundamentação, OLIVEIRA GARCIA defende que esta deve ser “*especialmente rigorosa*” nos casos em que não existe concordância entre pressuposto e finalidade de taxa⁷⁰⁶, ou seja, em que estamos perante uma prestação presumida⁷⁰⁷.

Defende, especificamente, que a exigência de fundamentação poderá ser atenuada no caso das taxas de saneamento quando a incidência subjectiva recai em utilizadores domésticos, pois considera que se trata de uma “*presunção forte*”, mas já será mais intensa quanto a utilizadores industriais, uma vez que, existindo a possibilidade de estes optarem por serviços privados, não deverá decorrer, com a mesma intensidade, que beneficiam efectivamente dessa prestação⁷⁰⁸.

A sua abordagem incide na necessidade de fundamentação. Pelo prisma que aqui importa abordar, não existe uma diferença substantiva entre uma e outra situa-

⁷⁰⁵ Cfr. Parte II, 2.

⁷⁰⁶ Cfr. GARCIA, NUNO DE OLIVEIRA, *Contencioso de Taxas: Liquidação, Audição e Fundamentação*, Coimbra: Almedina, 2011. p. 139.

⁷⁰⁷ Cfr. Parte II, 2.

⁷⁰⁸ Cfr. GARCIA, NUNO DE OLIVEIRA, *Contencioso de Taxas...* pp. 139-141.

ção. É uma presunção. A diferença surgirá no plano adjectivo, em que a prova do não benefício efectivo será, em princípio, mais simples para os utilizadores industriais.

Não obstante, *quid iuris* se um utilizador doméstico se ausentar durante um período de dois meses? Não deixará de poder fazer prova desse facto para afastar a presunção. Contudo, a nível probatório, a questão não será assim tão simples. Parece-nos que a Administração Tributária deve procurar saber, *a priori*, eventualmente através de cruzamento de dados com as declarações de IRS, a composição do agregado familiar e quem, para além do sujeito passivo, efectivamente beneficia daquela prestação. São, no fundo, elementos que estão ao dispor da própria Administração Tributária. À eventual dificuldade de prova de não benefício efectivo (a prova de um facto negativo) deve corresponder também uma exigência probatória menos intensa⁷⁰⁹. A este respeito, importa ainda lembrar o disposto no art. 100.º, n.º 1 do CPPT, que prevê que “*sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado*”, pelo que bastará provocar essa fundada dúvida, naturalmente subjectiva, na convicção do julgador.

*

Com efeito, de tempos a tempos, são noticiadas situações específicas em que as presunções estabelecidas, ou que porventura surgem em consequência da aplicação concreta do corpo normativo, parecem afrontar o mais elementar bom senso. Por outras palavras, presunções cujo nexó lógico não tem cabimento, não se conformando com qualquer máxima de experiência e, por conseguinte, com a realidade. Por exemplo, se o legislador pretende presumir que quem consome electricidade “*possui aparelho de rádio e de televisão e que, possuindo-os, aproveitarão em certa medida do serviço público que a contribuição audiovisual pretende custear*”, deve diligenciar, normativamente e à partida, por isentar situações em que esse nexó lógico não exis-

⁷⁰⁹ Neste sentido, na esteira de ANDRADE, MANUEL DE, *Noções Elementares...* p. 203, entendeu-se no AcSTA de 17/12/2008, proc. n.º 0327/08, que “*a acrescida dificuldade da prova de factos negativos deverá ter como corolário, por força do princípio constitucional da proporcionalidade, uma menor exigência probatória por parte do aplicador do direito, dando relevo a provas menos relevantes e convincentes que as que seriam exigíveis se tal dificuldade não existisse, aplicando a máxima latina “iis quae difficilioris sunt probationis leviores probationes admittuntur”*”.

te⁷¹⁰. Identicamente, ainda que se determine normativamente (Lei n.º 30/2003 de 22 de Agosto, alterada pela Lei n.º 169-A/2005, de 3 de Outubro, pelo Decreto-Lei n.º 230/2007, de 14 de Junho, e pelo Decreto-Lei n.º 107/2010, de 13 de Outubro) que a contribuição *“incide sobre o fornecimento de energia eléctrica”* (art. 3.º, n.º 2) e que se fixe uma isenção quantitativa se fixa num consumo anual abaixo dos 400kWh (art. 4.º, n.º 1), se o sujeito passivo – as *“empresas distribuidoras de energia eléctrica”* que liquida e cobra, em regime de substituição tributária (art. 5.º, n.º 1), não tem qualquer meio de distinguir o fim doméstico, na prática liquidando por cada contador em cada *“factura respeitante ao fornecimento de energia eléctrica”* (art. 5.º, n.º 2), então é concebível que se verifiquem liquidações contrárias ao originalmente pretendido.

No nosso entender, nada obsta a que o sujeito passivo invoque o art. 73.º da LGT para ilidir quer o facto-presumido, quer o próprio nexó lógico da presunção. Neste sentido, SÉRGIO VASQUES defende que a presunção estabelecida na contribuição audiovisual, *“confirmando-se com certeza quanto a uma parcela larga dos contribuintes, possui força apenas relativa, visto que nos lares portugueses sempre existe uma fracção de pessoas que possui aparelhos receptores sem optar pela sintonização das estações públicas de rádio e de televisão”*⁷¹¹. Conclui que nos casos *“em que um tributo assenta em presunções com força relativa, em termos tais que se pode tão só dizer provável o aproveitamento da prestação administrativa pelo sujeito passivo, devemos considerar estar perante contribuições”*⁷¹².

Independentemente de se considerar um imposto, uma contribuição ou uma taxa, trata-se de uma *presunção consagrada em norma de incidência tributária*, para efeito do art. 73.º da LGT. Numa situação como a que se referiu, parece-nos que não só será de admitir a ilisão do facto-presumido, como também será de admitir que se ataque a própria máxima de experiência da presunção.

⁷¹⁰ Cfr. VASQUES, SÉRGIO, *Manual...* p. 215.

⁷¹¹ Cfr. *Ibidem* p. 215.

⁷¹² Cfr. *Ibidem*, p. 215.

5. Sentido da expressão “*normas de incidência tributária*” plasmada no art. 73.º da LGT

A expressão “*normas de incidência tributária*” prevista no art. 73.º da LGT deverá ser entendida num sentido amplo.

Em primeiro lugar, deve abranger qualquer tributo, nos sentidos conferidos pelo art. 3.º da LGT, assim englobando impostos, taxas ou contribuições, ou, na pena de LEITE DE CAMPOS, SILVA RODRIGUES e LOPES DE SOUSA, deverá abranger: “*tanto os [tributos] nominados no art. 3.º [da LGT] como os inominados e futuros*”⁷¹³. Isto implica, naturalmente e desde logo, que a incidência tributária não deve ser confundida com a noção de incidência do imposto. Como implica a indiferença, neste contexto, da figura de tributo com que nos confrontamos em concreto.

Em segundo lugar, a noção de incidência tributária abarca tanto a noção de norma de incidência subjectiva e objectiva, aí sendo de inserir, a nosso ver, as indissociáveis normas de quantificação, pelo que a tradicional separação entre normas de definição e determinação da matéria colectável não deve relevar para efeito do art. 73.º da LGT. Como demos conta, já tem sido este o sentido da jurisprudência mais recente⁷¹⁴, na senda do defendido por LEITE DE CAMPOS, SILVA RODRIGUES e LOPES DE SOUSA⁷¹⁵⁻⁷¹⁶ e SÉRGIO RIBEIRO⁷¹⁷, bem como pelo Tribunal Constitucional⁷¹⁸.

⁷¹³ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, p. 74.

⁷¹⁴ Cfr. designadamente, AcSTA de 04/11/2009, proc. n.º 0553/09, AcTCAN de 28/10/2010, proc. n.º 00715/07.2BEBRG AcSTA de 17/11/2010, proc. n.º 0609/10, AcSTA de 02/03/2011, proc. n.º 0997/10 e AcSTA de 23/03/2011, proc. n.º 0988/10.

⁷¹⁵ Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *CPPT - Anotado e Comentado...* Vol. I, pp. 586-588.

⁷¹⁶ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, pp. 649-651.

⁷¹⁷ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* pp. 106-130.

⁷¹⁸ Cfr. AcTC n.º 358/92 de 11/11/1992, AcTC n.º 57/95 de 16/02/1995, AcTC n.º 348/97 de 29/04/1997, AcTC n.º 84/2003 de 12/02/2003, AcTC n.º 211/2003 de 28/04/2003 e AcTC n.º 452/2003 de 14/10/2003.

PARTE III: Ilisão de presunções em direito tributário

Capítulo I: Implicações de natureza comportamental

Neste capítulo iremos fazer uma incursão pelo conjunto de princípios que conformam o procedimento tributário, designadamente os princípios do inquisitório, da imparcialidade, da verdade material, da colaboração recíproca, da participação e do contraditório, com o objectivo de deslindar as especificidades relevantes para o *facere* da ilusão de presunções em direito tributário.

Esta contextualização e a leitura destes princípios sob esta luz é, cremos, pertinente para o desenvolvimento desta dissertação, por nos permitir estabelecer, particularmente, os aspectos caracterizadores inerentes aos princípios que norteiam o comportamento da Administração Tributária e dos sujeitos passivos⁷¹⁹.

A Administração Tributária está vinculada a um conjunto de princípios que conformam os seus deveres e modo de actuação. Princípios e deveres que se estabelecem também para o sujeito passivo, embora de forma não tão lata, pois da sua actuação omissiva não decorrem eventuais ilegalidades de fundo, antes pode ter como consequência, designadamente, a aplicação de coimas pela violação de deveres acessórios ou a tributação por métodos indirectos. Relevam, nomeadamente, os princípios do inquisitório, da imparcialidade, da colaboração recíproca e deveres conexos, que abordaremos em seguida.

1. O princípio do inquisitório

1.1. Considerações gerais

Estabelece o art. 58.º da LGT que *“a administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pe-*

⁷¹⁹ Na lúcida observação de VÍTOR FAVEIRO, apud. MARQUES *“A acção da Administração Tributária é talvez, de todas, a mais complexa, difícil e repleta de susceptibilidades, quer no campo do seu objecto e projecção sobre o modo dos interesses a que respeita, quer no plano da qualidade e termos de actuação dos elementos humanos que a exercem ou lhes sofrem os efeitos: os funcionários e os contribuintes”*. Cfr. MARQUES, PAULO, *Elogio do Imposto - A Relação do Estado com os Contribuintes*, Coimbra: Coimbra Editora, 2011. p. 143.

dido”. O princípio do inquisitório poderá ser analisado segundo duas vertentes que serão, apesar disso, indissociáveis.

Por um lado, temos a oficiosidade da actuação administrativa, que determina que o procedimento é dominado pela vontade do órgão administrativo, que no entanto se encontra legalmente vinculado a uma actuação que permita conduzir a uma decisão justa, independentemente de uma eventual provocação ou maior participação dos interessados⁷²⁰. Por outro lado, temos o dever legal de prossecução e descoberta da verdade material, sendo certo que a decisão será tão mais justa quanto melhor for apurada a verdade material no procedimento e com o atingir de tal objectivo, com que se satisfará o interesse público⁷²¹: está a Administração Tributária imbuída de um *“verdadeiro dever de agir”* e assim obrigada *“a tudo fazer no sentido de assegurar a melhor realização possível do interesse público”*⁷²².

Por conseguinte, este princípio traduz-se no poder-dever, que impende sobre a Administração Tributária, de realizar ou ordenar oficiosamente as diligências que se lhe afigurem necessárias e úteis ao apuramento da verdade material, imparcialmente procurando alcançar uma decisão mais justa e que melhor responda ao princípio da capacidade contributiva e da justa repartição dos encargos fiscais⁷²³.

Face ao previsto no art. 56º do CPA, que dispõe que os órgãos administrativos *“podem proceder às diligências convenientes para a instrução”*, VIDAL MATOS debate se o art. 58º da LGT obriga ou não a uma actuação mais incisiva, por este artigo dispor que devem ser *“realiza[das] todas as diligências necessárias [para a] descoberta da verdade material”* e se o CPA abrirá ou não a porta a diligências (e eventualmente de-

⁷²⁰ Cfr. MENDES, JOÃO DE CASTRO, *Do Conceito de Prova em Processo Civil*, p. 123, *apud.* MATOS, PEDRO VIDAL, *O Princípio do Inquisitório no Procedimento Tributário*, Coimbra: Coimbra Editora, 2010. p. 48, delimitando o princípio do inquisitório e do dispositivo, afirma que *“o processo é dominado pela vontade do órgão de aplicação do Direito, “que recebe da ordem jurídica poderes para o conduzir e orientar para uma decisão justa”, sem dependência de qualquer provocação dos interessados”*; na observação de CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, pp. 487-488, *“no domínio do procedimental, esta obrigação impõe que a administração tributária não aguarde pela iniciativa do interessado que formulou o pedido que deu origem ao procedimento, devendo ela própria tomar a iniciativa de realizar as diligências que se afigurem como relevantes para correcta averiguação da realidade factual em que deve assentar a sua decisão”*.

⁷²¹ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, p. 488: *“o princípio do inquisitório justifica-se pela obrigação de prossecução do interesse público imposta à actividade da administração tributária (arts. 266.º, n.º 1 da CRP e 55.º da LGT) e é o corolário do dever de imparcialidade que deve nortear a sua actividade”*; e CANOTILHO, J. J. GOMES e MOREIRA, VITAL, *Constituição...* Vol. II, pp. 795-796.

⁷²² Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento...* pp. 103-104.

⁷²³ Cfr. MATOS, PEDRO VIDAL, *O Princípio do Inquisitório...* p. 50, ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento...* pp. 110-111 e MARQUES, PAULO, *Elogio do Imposto...* pp. 142-143.

cisões) sobre matérias alheias ao objecto do procedimento. Conclui que as aparentes diferenças são, na sua expressão, “*ilusória[s]*”, pois entende que a possibilidade da Administração Tributária decidir sobre matéria distintas das requeridas encontra-se compreendida na previsão legal do art. 58º da LGT⁷²⁴ e que da oficiosidade, o “*guarda-chuva*” inquisitório, não decorre a possibilidade de absoluta abstracção em relação às pretensões dos interessados, embora admita a possibilidade de conformação do procedimento⁷²⁵.

Já LEITE DE CAMPOS, SILVA RODRIGUES e LOPES DE SOUSA⁷²⁶ entendem que essas diferenças são efectivas e, por conseguinte, que “*na LGT não se atribui à Administração Tributária uma tão grande liberdade na conformação do objecto da decisão do procedimento*”, quando comparado com o disposto no CPA. No entanto, ressaltam que, relativamente ao pedido formulado (art. 56.º da LGT), “*o que será relevante será o seu alcance essencial [...] e não os próprios termos em que seja formulado*”. Estes autores repudiam ainda o recurso ao art. 56.º do CPA para fundamentar uma eventual maior margem de actuação da Administração Tributária, uma vez que a própria lei tributária prevê expressamente o princípio do inquisitório, ainda que em termos diferentes da lei administrativa, e na medida em que as normas do CPA fazem parte do conjunto de legislação de aplicação meramente subsidiária no domínio tributário, nos termos do art. 2.º, alínea b) da LGT⁷²⁷.

Paralelamente, a doutrina também se debruça quanto aos limites do dever de inquirir, ou seja, o modo como a Administração Tributária deverá conformar a incum-

⁷²⁴ Com efeito, MATOS, PEDRO VIDAL, *O Princípio do Inquisitório*... p. 52, considera mesmo ser “*inequívoca a opção expressa no art. 58º da LGT, de vincular a actuação procedimental da Administração Tributária à busca da verdade, rejeitando de princípio uma posição de inércia instrutora face aos elementos disponíveis aquando do procedimento*”, acompanhando CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, art. 58.º, anotação 2, que afirmam que “*no domínio do procedimental, esta obrigação impõe que a Administração Tributária não aguarde pela iniciativa do interessado que formulou o pedido que deu origem ao procedimento, devendo ela própria tomar a iniciativa de realizar as diligências que se afigurem como relevantes para a correta averiguação da realidade factual em que deve assentar a sua decisão*”. Cfr. ainda ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento*... p. 105.

⁷²⁵ Cfr. MATOS, PEDRO VIDAL, *O Princípio do Inquisitório*... pp. 50-51; para um aprofundamento do tema, cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, art. 58.º, OLIVEIRA, MÁRIO ESTEVES DE; GONÇALVES, PEDRO COSTA e AMORIM, JOÃO PACHECO DE, *Código de Procedimento Administrativo Comentado*, 2ª ed. Coimbra: Almedina, 1997. pp. 309-310 e DUARTE, DAVID, *A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa*, Coimbra: Almedina, 2006. pp. 657-666.

⁷²⁶ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, art. 58.º, anotação 1.

⁷²⁷ Cfr. *Ibidem*, art. 58.º, anotação 1.

bência de realizar ou ordenar oficiosamente as diligências que se lhe afigurem necessárias e úteis ao apuramento da verdade material⁷²⁸.

É ponto assente que a Administração Tributária não pode limitar os meios de prova ao dispor do sujeito passivo, através de decisões administrativas, como decorre do art. 50.º e 69.º, al. e) do CPPT, pelo que é de admitir, *a priori*, qualquer meio de prova⁷²⁹⁻⁷³⁰. Contudo, tal juízo haverá de ter em conta a utilidade e a necessidade desse meio de prova para a descoberta da verdade material, estando a Administração Tributária obrigada a pronunciar-se e a fundamentar a eventual inutilidade ou desnecessidade, sob pena de o acto tributário vir a ser anulado, por vício de forma, se o tribunal vier a considerar que a instrução foi insuficiente⁷³¹. Segundo MARQUES, essa aferição passará por determinar se os factos levados ao procedimento tributário são “*pertinentes e relevantes*”, mais definindo os primeiros como aqueles que “*diz[em] respeito à matéria em causa*” e os segundos como aqueles “*capaz[es] de influir na futura decisão da Administração Tributária*”⁷³².

⁷²⁸ Neste sentido, cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento...* p. 104, que defende que “[...] o conceito de “dever” da Administração Tributária deve ser interpretado em termos hábeis, devendo-se, nomeadamente, ter em atenção que não poderá significar a obrigatoriedade de realizar todas as diligências que sejam requeridas ou mais tarde reclamadas, nem a admissibilidade absoluta e inquestionável de todos os meios probatórios, mas apenas a vinculação da Administração a realizar as diligências tendentes a alcançar o apuramento da realidade e da verdade dos factos, admitindo e valorando as provas com as quais os interessados podiam razoavelmente confiar como provas atendíveis, para em seguida decidir sobre essa base”.

⁷²⁹ Cfr. MORAIS, RUI DUARTE, *Manual de Procedimento...* p. 68 e MARTINS, ELISABETE LOURO, *O Ónus de Prova...* pp. 96-107 e, em particular, pp. 99-100, em que defende que: “constitui jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que o princípio do inquisitório investe a Administração [Tributária] no dever de não só ordenar as diligências probatórias essenciais à descoberta da verdade, mas igualmente no dever de apreciar todos os meios de prova relevantes para o apuramento da verdade material, estando a sua actuação limitada por um princípio de justiça, bem como por um princípio de proporcionalidade entre as exigências de segurança no exercício do poder, e a garantida de não defraudar a garantia do particular na faculdade de utilizar os meios habituais de prova que a lei não restrinja expressamente”.

Na jurisprudência, cfr., designadamente, AcSTA de 25/10/2005, proc. n.º 175/03, AcTCAS de 25/03/2003, proc. n.º 7236/05.4 e AcTCAS de 26/05/2009, proc. n.º 2999/09.

⁷³⁰ É também de realçar a diferença da redacção legal relativa aos meios de prova patente no art. 72.º da LGT e no art. 50.º do CPPT. Sendo que a letra deste último já se apresenta mais conforme e enquadrada com os princípios tributários. Ora, determina o art. 50.º do CPPT que, “no procedimento, o órgão instrutor utilizará todos os meios de prova legalmente previstos que sejam necessários ao correcto apuramento dos factos”, enquanto que no art. 72.º da LGT se dispõe que “o órgão instrutor pode utilizar para o conhecimento dos factos necessários à decisão do procedimento todos os meios de prova admitidos em direito”. A diferença não é substancial: o art. 50.º do CPPT não se limita reafirma o disposto no art. 72.º da LGT, quanto ao princípio da plenitude probatória, pois articula-o com o disposto no art. 58.º da LGT, que formula o princípio do inquisitório.

⁷³¹ Cfr. MARTINS, ELISABETE LOURO, *O Ónus de Prova...* p. 79 e MORAIS, RUI DUARTE, *Manual de Procedimento...* pp. 66-67: “antes de valorar a prova produzida, há que aferir – como questão autónoma – da suficiência da investigação feita, se era razoavelmente possível e exigível que a Administração [Tributária], por ser iniciativa ou no seguimento de pedido do interessado, levasse mais longe a actividade investigatória”.

⁷³² Cfr. MARQUES, PAULO, *Elogio do Imposto...* p. 95.

Assim, cabe à Administração Tributária diligenciar pela obtenção dos meios de prova quando tal diligência esteja à sua disposição⁷³³, designadamente: comprovando junto dos seus próprios registos, ordenando ao sujeito passivo a apresentação de um determinado documento, requerendo o documento junto de uma entidade bancária ou cruzando informações relativas aos diversos impostos⁷³⁴. Por outro lado, já não cabe à Administração Tributária (nem ao Tribunal, incumbido também de um dever de inquirir, como decorre do art. 99.º, n.º 1 da LGT) sanar a inércia de um sujeito passivo que não procure colaborar e esclarecer, quando tal é solicitado pela Administração Tributária⁷³⁵.

1.2. Fundamento constitucional

Também controverso será saber em que princípios constitucionais se fundamenta o princípio do inquisitório. Enquanto que boa parte da doutrina⁷³⁶ o entende como corolário dos princípios da imparcialidade e da igualdade, VIDAL MATOS sufraga o entendimento de que é o princípio da legalidade que deverá servir de justificação directa da consagração do princípio do inquisitório no procedimento tributário. Não negando absolutamente as dimensões da imparcialidade e da igualdade, que nos parecem evidentes, entende que é o princípio da legalidade que impõe à Administração Tributária a necessidade da descoberta da verdade, argumentando que essa necessidade “*não resulta de modo algum da necessidade de ser imparcial*” e que “*só se a*

⁷³³ De acordo com o art. 74.º, n.º 2 da LGT, se os elementos de prova estiverem em poder da Administração Tributária e o sujeito passivo os identificar, o ónus de prova considera-se satisfeito. Contudo, a nosso ver, este preceito, embora útil, não implica uma atenuação do dever de inquirir oficiosamente.

⁷³⁴ Cfr. MORAIS, RUI DUARTE, *Manual de Procedimento...* pp. 66-67 e MARTINS, ELISABETE LOURO, *O Ónus de Prova...* pp. 101-102. Na jurisprudência, cfr., designadamente, AcTCAS de 09/06/2009, proc. n.º 3204/09.

⁷³⁵ Neste sentido, cfr. MARTINS, ELISABETE LOURO, *O Ónus de Prova...* pp. 105-106, que defende, “*embora não caiba ao Tribunal substituir-se ao Fisco ou ao Impugnante cumprindo o ónus de prova que só a estes cabe, caberá ao Tribunal diligenciar pela obtenção de provas complementares que se revelem essenciais para o conhecimento da causa, e que possam ser obtidas pelo Tribunal, ou ordenar ao interessado que obtenha as mesmas sob pena de improcedência do seu pedido*”, mais acrescentando que “[...] o Tribunal não pode sanar a inércia de um dos intervenientes no processo, através da aplicação do princípio do inquisitório [...]”.

⁷³⁶ Neste sentido, cfr. MACHADO, JÓNATAS E.M. e COSTA, PAULO NOGUEIRA, *Curso de Direito Tributário*, 2ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. pp. 377-378, segundo os quais “*o fundamento substantivo [do princípio do inquisitório] reside na subordinação da Administração Tributária aos princípios jurídicos da prossecução do interesse público e da promoção da igualdade tributária e da obtenção da verdade material*”; na mesma senda, cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, art. 58.º, anotação 2, que defendem que “*o princípio do inquisitório justifica-se pela obrigação de prossecução do interesse público imposta à actividade da Administração Tributária (arts. 266.º, n.º 1 da CRP e 55.º da LGT) e é corolário do dever de imparcialidade que deve nortear a sua actividade (art. 266.º, n.º 2 da CRP e 55.º da LGT).*”

*lei for substantivamente de molde a proteger a igualdade é que a descoberta da verdade concorrerá para esse intuito*⁷³⁷.

Porém, se adoptarmos uma visão do art. 73º da LGT como uma “*válvula de escape*”, como um mecanismo de salvaguarda inerente ao princípio da igualdade, ao serviço da efectiva tributação segundo a capacidade contributiva e, assim também, da justa repartição dos encargos tributários, então temos que a lei protege de uma forma efectiva, ampla e superior a igualdade, ou a prevalência da substância sobre a forma, e que o princípio do inquisitório se assume como fundamental para a concretização do princípio da igualdade.

Dito isto, é evidentemente difícil dissociar o princípio da legalidade, na acepção da actuação conforme a lei que impende sobre a Administração Tributária. Todos estes princípios – nomeadamente da legalidade, imparcialidade, igualdade – concorrem para moldar a actuação da Administração Tributária. Segundo defende VIDAL MATOS, “*a necessidade de descoberta da verdade não resulta de modo algum da necessidade de ser imparcial*”⁷³⁸. Porém, parece-nos que, no procedimento tributário, só se pode ambicionar a descoberta da verdade material se a Administração Tributária actuar de uma forma imparcial, pois é a imparcialidade que garante a não prossecução do mero interesse na arrecadação de impostos e da verdade parcial que a favoreceria e lhe estaria associada⁷³⁹. Deste modo, a nosso ver, a imparcialidade afigura-se como *conditio sine qua non* para a descoberta da verdade material, tal como é pretendida no direito tributário. Não significa isto um desvalor do princípio da legalidade, antes a constatação de que é esse princípio que obriga a Administração Tributária a actuar.

Não discutimos as condições necessárias para atingir a descoberta da verdade, ou para a prossecução do “*interesse público, [que se perfila como] “o momento teleo-*

⁷³⁷ Cfr. MATOS, PEDRO VIDAL, *O Princípio do Inquisitório*... pp. 58-60.

⁷³⁸ Cfr. *Ibidem*, p. 59.

⁷³⁹ Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento*... p. 104: “*sendo certo que a indicação dos elementos de prova deve ser efectuada pelos interessados – designadamente mediante a aplicação das regras do ónus da prova –, a Administração não se deve cingir aos elementos apresentados, mas antes deve diligenciar no sentido de trazer para o procedimento todos aqueles que lhe pareçam indispensáveis à descoberta da verdade material, mesmo que desfavoráveis aos seus interesses patrimoniais*”.

lógico necessário de qualquer actuação da Administração”⁷⁴⁰, como decorre do art. 266.º da CRP⁷⁴¹. Na opinião de VIDAL MATOS devemos afastar o princípio da igualdade “enquanto razão subjacente à consagração do princípio do inquisitório no âmbito do procedimento tributário”, por entender que este se prende “com a constatação de que a descoberta da verdade factual, apesar de poder ser tida como base necessária para a protecção da igualdade, é-o apenas e na medida em que a medida em que é imprescindível para a operatividade da lei”⁷⁴².

Pelas razões que já fomos indicando supra, não concordamos com esta posição. A afirmação da prevalência da substância sobre a forma é, em nosso entender, uma manifestação da superior relevância do princípio da igualdade neste domínio. Aliás, só haverá litígio, neste âmbito, quando a estrita aplicação da lei, uma aplicação formal, se revelar inadequada. O interesse público identifica-se na descoberta da verdade, por uma tributação que cumpra o princípio da igualdade, que tenha efectivamente em conta a capacidade contributiva do sujeito e que, assim, possa conduzir a uma justa repartição dos encargos tributários.

É que o princípio da legalidade, estritamente considerado, conduz ao equívoco de que a actuação da Administração Tributária deve ser estritamente vinculada. Porém, como realça SALDANHA SANCHES, “*poderemos dizer [...] que a Administração [Tributária] tem uma habilitação para agir segundo a sua discricionariedade que deve ser exercida de acordo com os fins que a lei define e dentro dos seus limites; mas não dizer que a Administração [Tributária] jamais pode utilizar poderes discricionários*”⁷⁴³.

Afirmar que a Administração Tributária deve inquirir é um comando básico. Estabelecer como esta o deve fazer é o que dota o princípio do inquisitório de substância, pelo que não se deve confundir pressuposto com fundamento. O fundamento teleológico do princípio do inquisitório e da imparcialidade reside junto do princípio da igual-

⁷⁴⁰ Cfr. CANOTILHO, J. J. GOMES e MOREIRA, VITAL, *Constituição...* Vol. II, pp. 795-796 *apud*. MATOS, PEDRO VIDAL, *O Princípio do Inquisitório...* p. 53.

⁷⁴¹ Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento...* pp. 103-104.

⁷⁴² Cfr. MATOS, PEDRO VIDAL, *O Princípio do Inquisitório...* pp. 59-60.

⁷⁴³ Cfr. SANCHES, J. L. SALDANHA, *A LGT e a tributação segundo o lucro normal*, pp. 62-63.

dade, daí derivando a necessidade agir de certa forma. Do princípio da legalidade, estritamente considerado, deriva, apenas, a necessidade de agir.

Com efeito, historicamente, a Administração actuou com diferentes objectivos⁷⁴⁴, independentemente do princípio da legalidade estar na génese da Administração Pública moderna⁷⁴⁵. Se o princípio da legalidade impele a Administração a actuar, é já dos princípios da igualdade, do inquisitório e da imparcialidade que se retira que essa actuação deverá ser conduzida no sentido da descoberta da verdade material e da justa repartição dos encargos tributários, independentemente do resultado ser mais ou menos favorável à Administração Tributária, enquanto arrecadadora de impostos.

Sucintamente, não se discute que o que legitima, impõe e fixa os limites de actuação da Administração é o princípio da legalidade⁷⁴⁶, mas não é este que, por si,

⁷⁴⁴ Isto é evidente no período anterior à Revolução Francesa, mas interessa-nos mais o que lhe sucede, em virtude da introdução do princípio da legalidade. Na lição de AMARAL, DIOGO FREITAS, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. I, 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2010. pp. 49-98 (cfr. também, para uma densa abordagem histórica WOLFF, HANS JULIUS; BACHOF, OTTO e STÖBER, ROLF, *Direito Administrativo*, Vol. I, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2006. pp. 91-145), o princípio da igualdade vem “imped[ir] a Administração de invadir a esfera dos particulares ou prejudicar os seus direitos sem ser com base numa lei emanada do Poder Legislativo. A Administração converte-se em sinónimo de executar leis” (AMARAL p. 70). Será esta a descrição do impacto fundamental do princípio da legalidade no modo de agir de actuação da Administração. Por outras palavras, o princípio da legalidade não contribui com notas distintivas do modo de actuação. Confere ordem e estrutura à Administração (e assim ao Estado; era esse o anseio da época, AMARAL pp. 72-73), como disso é ilustrativo o excerto do relatório que antecede a reforma administrativa portuguesa de 1832, que AMARAL transcreve (pp. 74-76). Segundo WOLFF, BACHOF e STÖBER (p. 110), apesar da introdução do princípio da legalidade, o “conceito de Estado de direito foi certamente meramente formal até meados do século XX, porque se orientou exclusivamente para a legalidade e para a protecção jurídica meramente formais e para segundo plano o conteúdo do Direito. Inversamente, um conceito material de Estado de direito impôs-se, de início, na realização da justiça, sendo que os seus elementos formais apenas serviram para a garantia daquele conteúdo material”. Assim, progressivamente, de forma independente mas não desconexa do princípio da legalidade, vão surgindo e sendo desenvolvidas noções de direitos humanos e direitos fundamentais, nomeadamente com o denominado Estado Liberal (séc. XVIII até à primeira metade do séc. XX) (AMARAL pp. 77-81). Com o Estado constitucional do séc. XX, diz-nos AMARAL, “ao lado dos direitos, liberdades e garantias individuais surgem os direitos económicos, sociais e culturais, mas enquanto para os democratas os segundos acrescem aos primeiros, para os totalitários são uma justificação da limitação ou supressão dos direitos, liberdades e garantias individuais; [...] entre as democracias pluralistas, as ditaduras fascistas, os socialismos autoritários do Terceiro Mundo e o totalitarismo nazi ou comunista, nada ou quase nada há em comum, de um ponto de vista jurídico-constitucional” (AMARAL pp. 81-82). Isto é, apesar de “[se] proclamar em todos os países [que estabelecem uma Constituição] o princípio da legalidade”, a Constituição “é muitas vezes uma forma de legitimação do arbítrio estatal”. O que decorre então do princípio da legalidade, senão que esta haverá de agir em subordinação à lei e ao direito? Não nos diz, seguramente, que a Administração deve agir de acordo com o princípio da “igualdade, proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé”, como nos diz o actual art. 266.º da CRP. Note-se ainda, já que esta nota de rodapé se desdobra em questões históricas, que a inclusão do princípio da boa fé neste artigo remonta à revisão constitucional de 1997 (cfr. CANOTILHO, J. J. GOMES e MOREIRA, VITAL, *Constituição...* Vol. II, pp. 803-804).

⁷⁴⁵ Cfr. AMARAL, DIOGO FREITAS, *Curso de...* Vol. I, pp. 132-138, do qual destacamos, meramente, a menção de que o regime de subordinação da Administração Pública ao direito, “na sua configuração actual, resulta historicamente dos princípios da Revolução Francesa”; também WOLFF, HANS JULIUS; BACHOF, OTTO e STÖBER, ROLF, *Direito Administrativo*, Vol. I, pp. 108-112.

⁷⁴⁶ Cfr. WOLFF, HANS JULIUS; BACHOF, OTTO e STÖBER, ROLF, *Direito Administrativo*, Vol. I, p. 110 e 433, que se expressam quanto ao princípio da legalidade como tendo uma função formal de “garantia [do] conteúdo material” do Estado de direito, ao ponto de se falar hoje numa exigência de “juridicidade material”.

caracteriza a Administração de um Estado de Direito, ou que tampouco vem colorir essa actuação, moldando a forma como se haverá de desenvolver⁷⁴⁷.

Em nosso entender, isto resulta claro do que a própria Constituição prevê na segunda parte do n.º 2 do art. 266.º, ao exigir o “*respeito pelos princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça, da imparcialidade e da boa fé*”. Na expressão de GOMES CANOTILHO E VITAL MOREIRA, o princípio da legalidade, nas suas várias valências, aponta para um princípio mais abrangente, que denominam de “*princípio da juridicidade da administração*”, uma vez que, “*todo o direito [...] serve de fundamento e é pressuposto da actividade da Administração*”⁷⁴⁸. Um princípio que abarca, precisamente, as noções de prevalência da lei (princípio da legalidade negativo) e de precedência de lei (princípio da legalidade positivo), traduzindo a subordinação à lei imposta pela primeira parte do n.º 2 do art. 266.º da CRP.

Como enfatizam DIAS E OLIVEIRA, a afirmação de um verdadeiro princípio da juridicidade pretende significar que não se trata aqui de “[um]a mera subordinação da Administração à lei”, mas a todo o direito⁷⁴⁹, como vem também apontar o art. 3.º do CPA⁷⁵⁰. O princípio da legalidade, estritamente considerado, garante que “os órgãos e agentes da Administração só podem agir com fundamento na lei e dentro dos limites por ela impostos”⁷⁵¹. A imposição de uma actuação de acordo com os princípios previstos no art. 266.º da CRP são, de certo modo, um acaso histórico, uma coincidência. A realidade podia ser distinta, como o foi ao longo do séc. XX em inúmeros países⁷⁵², e o princípio da legalidade não deixaria de existir, indiferente.

Com efeito, porventura sinal dos tempos, já em 1991, com a entrada em vigor do CPT, decreto-lei n.º 154/91, de 23 de Abril, o legislador estabeleceu, logo no preâmbulo, que: “a presunção de verdade dos actos do Fisco foi substituída pela presun-

⁷⁴⁷ A sucinta afirmação feita por *ibidem*, p. 471, no âmbito da discricionariedade administrativa parece-nos significativa: “um exercício da discricionariedade é objectivamente ilegítimo nas referidas circunstâncias objectivas, se forem violados princípios constitucionais e outros princípios jurídicos, como os direitos de liberdade, de igualdade e de proporcionalidade”.

⁷⁴⁸ Cfr. CANOTILHO, J. J. GOMES E MOREIRA, VITAL, *Constituição...* Vol. II, pp. 798 e 799.

⁷⁴⁹ Também AMARAL, DIOGO FREITAS, *Curso de...* Vol. I, pp. 132-138, nos fala da subordinação ao direito; novamente AMARAL, DIOGO FREITAS, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. II, 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2011. p. 56.

⁷⁵⁰ Cfr. DIAS, JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO E OLIVEIRA, FERNANDA PAULA, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2009. p. 98.

⁷⁵¹ Cfr. AMARAL, DIOGO FREITAS, *Curso de...* Vol. II, p. 50.

⁷⁵² Cfr. *Ibidem*, pp. 52-58; WOLFF, HANS JULIUS; BACHOF, OTTO E STÖBER, ROLF, *Direito Administrativo*, Vol. I, pp. 108-145.

ção da verdade dos actos do cidadão-contribuinte, cabendo ao Fisco, em caso de tributação por métodos indiciários ou por presunção, fundamentar não apenas o seu uso, mas a própria quantificação da matéria tributável apurada, a qual é, finalmente, susceptível de completa apreciação pelos tribunais tributários". O que, noutra valência, denota uma evolução considerável do princípio da legalidade, na acepção da presunção de legalidade dos actos da administração⁷⁵³⁻⁷⁵⁴.

A importância da verdade material (e da igualdade) era já manifesta para JOSÉ DE SOUSA e SILVA PAIXÃO⁷⁵⁵ que, em anotação ao art. 121.º do CPT, que tem como correspondência no CPPT o art. 100.º, defendiam que *"o princípio da verdade material da situação tributária do contribuinte, ainda que apreendida através de presunções que permitam à Administração [Tributária] «a prova de um facto presumido pela simples prova do facto indiciante», devia nortear aquele processo, sobretudo, para a determinação da matéria colectável"*. Acrescentando ainda, estes autores, que *"a Administração [Tributária] só devia praticar o acto tributário – liquidação – quando «formar convicção da existência e conteúdo do facto tributável»[, dando prevalência ao] cumprimento [d]o princípio in dubio contra fisco[m] [em substituição do princípio in dubio pro fisco]"*.

Afirmam, concluindo, dando inequívoca ênfase à prevalência da substância sob a forma, que se afigura *"irrecusável, por o mesmo exprimir um princípio estruturante não só do processo contencioso tributário como do processo administrativo tributário, que «a fundada dúvida sobre a existência do facto tributário» deve implicar que «Administração [Tributária] se abstenha, quer da respectiva quantificação, quer da subsequente liquidação do imposto"*.

⁷⁵³ Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado*, Vol. II, 6ª ed. Lisboa: Áreas Editora, 2011a., p. 131: *"Trata-se da concretização prática da eliminação no domínio do contencioso tributário da presunção de legalidade dos actos da administração tributária, substituída por uma presunção de veracidade dos actos do cidadão contribuinte, que foi anunciada no ponto 1, do preâmbulo do CPT"*.

⁷⁵⁴ Cfr. PEDRO, ANTÓNIO BENTO SÃO, *Ónus da prova e presunção de legalidade...* disponível em http://amjafp.no.sapo.pt/artigos/ONUS_DA_PROVA_E_PRESUNCAO_DE_LEGALIDADE_DOS_ACTOS_ADMINISTRATIVOS.pdf e http://www.amjafp.pt/ficheiros/artigos/antoniosaopedro_onusprova.pdf

⁷⁵⁵ Cfr. SOUSA, ALFREDO JOSÉ DE e PAIXÃO, JOSÉ DA SILVA, *Código de Processo Tributário - Comentado e Anotado*, Coimbra: Almedina, 1991. p. 229.

2. O princípio da colaboração recíproca

Desde logo, seguindo LOURO MARTINS⁷⁵⁶, importa destacar que os deveres de co-opeção são distintos dos deveres de colaboração. Enquanto os primeiros são dirigidos a todos os sujeitos passivos e obedecem a um juízo de necessidade e de adequação por parte da Assembleia da República, os segundos são dirigidos a sujeitos passivos concretos e o juízo de necessidade e de adequação é efectuado pela Administração Tributária.

Com efeito, o princípio da colaboração no direito tributário (art. 59.º da LGT) tem, por comparação com o direito administrativo (art. 7.º do CPA), a especialidade da sua reciprocidade, assim exigindo tanto à Administração Tributária como aos sujeitos passivos que colaborem na descoberta da verdade material⁷⁵⁷.

O princípio da colaboração implica, para a Administração Tributária, em particular, que esta informe e preste a assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios dos sujeitos passivos (art. 59.º, n.º 3, al. a) e c) da LGT), bem como dos seus deveres de esclarecimento (art. 59.º, n.º 3, al. d) e n.º 4 da LGT e art. 48.º do CPPT) e ainda que convide os sujeitos passivos a suprir as deficiências e regularizar a contabilidade que se encontre com erros ou inexactidões que se afigurem supráveis⁷⁵⁸.

Em certa medida, conforme sublinham LEITE DE CAMPOS, SILVA RODRIGUES e LOPES DE SOUSA, estas exigências não são absolutamente dissociáveis do dever de inquirir, uma vez que, na sua afirmação, *“a falta de realização pela Administração Tributária de diligências que lhe seja possível levar a cabo ou a falta de solicitação aos interessados de elementos probatórios necessários à instrução do procedimento, constitui vício deste, susceptível de implicar a anulação da decisão nele tomada”*⁷⁵⁹.

Reciprocamente, de acordo com o art. 59.º, n.º 4 da LGT, deve o sujeito passivo diligenciar por bem esclarecer, rectificar e regularizar a sua situação tributária, sob

⁷⁵⁶ Cfr. MARTINS, ELISABETE LOURO, *O Ónus de Prova...* pp. 80-81.

⁷⁵⁷ Cfr. *Ibidem*, p. 77.

⁷⁵⁸ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, e MARTINS, ELISABETE LOURO, *O Ónus de Prova...* p. 77.

⁷⁵⁹ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, p. 488.

pena, como sumariza FREITAS DA ROCHA, de a Administração Tributária poder ficar legitimada a recorrer a métodos indirectos de tributação, de conduzir à perda de benefícios fiscais, à aplicação de um agravamento à colecta, à responsabilidade disciplinar, contra-ordenacional e criminal⁷⁶⁰.

3. Implicações comportamentais decorrentes das regras de distribuição do ónus de prova

Na sequência do que já se afirmou quanto ao dever de inquirir que cabe à Administração Tributária e a exigência de uma colaboração recíproca, importa sublinhar que estes princípios têm de ser entendidos à luz das regras de ónus de prova⁷⁶¹, uma vez os tradicionais ensinamentos relacionados com a temática do ónus de prova no direito civil não podem ser importados acriticamente. Hão-de ser temperados, no direito tributário, pelo dever de agir e inquirir imparcialmente, que cabe à Administração Tributária, e pelo dever de colaborar reciprocamente, que cabe a ambos os sujeitos da relação jurídica tributária, orientados para a descoberta da verdade material.

O legislador estabelece, no art. 74.º, n.º 1 da LGT, um critério de repartição genérica do ónus de prova (objectivo⁷⁶²), que constitui uma transposição da regra prevista no art. 342.º, n.º 1 do CC, segundo o qual o ónus de prova dos factos constitutivos dos seus direitos recai sobre quem os invoque⁷⁶³. Assim, à Administração Tributária

⁷⁶⁰ Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento...* p. 96.

⁷⁶¹ Este entendimento é sufragado, designadamente, no AcTCAN de 12/01/2012, proc. n.º 00624/05.0BEPRT, no qual se sumaria que:

"3 – As regras do ónus da prova coexistem com o princípio do inquisitório, de acordo com o qual se impõe à administração tributária que ordene oficiosamente as diligências probatórias indispensáveis ao apuramento da verdade material.

4 – Porém, o princípio do inquisitório não obriga a administração a investigar pretensões sem o mínimo de suporte probatório, nos casos em que caiba ao contribuinte o ónus da prova".

⁷⁶² Importa fazer uma breve distinção: as regras de distribuição da carga do ónus de prova podem ter natureza subjectiva ou objectiva. Terá natureza subjectiva quando uma parte não logra provar os factos que lhe compete provar e o órgão decisor acaba, nos termos duma norma desta natureza, por decidir contra essa parte quanto a esses factos; as normas desta natureza surgem em processos regidos pelo princípio do dispositivo, pois o julgador está limitado aos elementos probatórios que as partes oferecem. Será uma regra de ónus de prova de natureza objectiva quando as partes têm a tarefa de carrear provas para o procedimento ou processo, que tem um cariz inquisitório, no sentido de alcançar uma decisão justa; não estando, por um lado, o decisor limitado ao que é carreado para o procedimento ou processo, nem estando, por outro lado, necessariamente obrigado a decidir contra a parte que suporta o ónus de prova, como consequência desta, por si, não ter feito prova suficiente dos factos. Cfr. FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas...* pp. 30-32, MARTINS, ELISABETE LOURO, *O Ónus de Prova...* pp. 256-269, SOUSA, JORGE LOPES DE, *CPPT - Anotado e Comentado...* Vol. I, art. 50.º, anotação 2, p. 458 e SANCHES, J. L. SALDANHA, *O Ónus de Prova no Processo Fiscal. "Ciência e Técnica Fiscal"*, n.º 151, 1987, pp. 128-136.

⁷⁶³ Com bastante lucidez, cfr. ANDRADE, MANUEL DE, *Noções Elementares...* pp. 195-196, que afirma que *"o onus probandi respeita aos factos da causa, distribuindo-se entre as partes segundo critérios. Traduz-se, para a parte a quem compete, no encargo de fornecer a prova do facto visado, incorrendo nas desvantajosas consequências de se ter como líquido o facto con-*

cabe o ónus de prova dos factos constitutivos do direito a tributar e ao sujeito passivo o ónus de prova dos factos modificativos e impeditivos⁷⁶⁴. Dir-se-á, ainda, conforme sublinha MARQUES, que cabe a ambos “*não só alegar, mas principalmente produzir provas que criem condições de convicção favoráveis à sua pretensão*”⁷⁶⁵. A esta norma acresce, já no domínio processual, o disposto no art. 100, n.º 1 do CPPT: “*sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado*”. Porém, como LEITE DE CAMPOS, SILVA RODRIGUES e LOPES DE SOUSA lucidamente sublinham: “*embora estas sejam previstas para o processo judicial, elas devem ser tidas em conta pela Administração Tributária ao valorar a prova no procedimento tributário [...]*”⁷⁶⁶.

Conforme defende LOURO MARTINS⁷⁶⁷, as regras de distribuição do ónus de prova, enquanto regras de *non liquet*⁷⁶⁸, não serão de aplicar se resultarem da inércia probatória de uma das partes, conduta contrária à exigida pelo princípio da colaboração recíproca e da boa fé⁷⁶⁹. Por conseguinte, acrescenta esta autora, sempre caberá ao sujeito passivo colaborar com a Administração Tributária e, na fase contenciosa, com o Tribunal, “*apresentando todos os meios de prova que permitam concluir que não existe o facto tributário, ou que, caso exista, o mesmo foi incorrectamente quantificado ou qualificado*”⁷⁷⁰. Segundo GOMES CANOTILHO, a especificidade do direito tributário, em que se observou uma privatização da relação jurídica tributária, assim alterando fundamentalmente o tipo de actividade da Administração Tributária, que tributa sobretudo com base nos factos que lhe são declarados, implica que devemos considerar, para além de deveres de cooperação e colaboração, também *deveres* (e não meros direitos)

trário, quando omitiu ou não logrou realizar essa prova; ou na necessidade de, em todo o caso, sofrer tais consequências se os autos não contiverem prova bastante desse facto (trazida ou não pela mesma parte)”.
⁷⁶⁴ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, p. 657 e Cfr. MARTINS, ELISABETE LOURO, *O Ónus de Prova...* p. 79.

⁷⁶⁵ Cfr. MARQUES, PAULO, *Elogio do Imposto...* p. 97.
⁷⁶⁶ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, pp. 658-659.

⁷⁶⁷ Cfr. MARTINS, ELISABETE LOURO, *O Ónus de Prova...* p. 80. Na sua expressão: “A regra de *non liquet* que justifica que a dúvida seja valorada a favor do sujeito passivo só poderá ser aplicada numa situação em que a dúvida fundada não resulta do facto de uma das partes não ter logrado provar os factos que lhe cabia provar por pura inércia, devendo resultar apenas do facto de as provas produzidas resultar um dúvida insanável que não permita julgar a causa a favor de qualquer uma das partes”. Neste sentido, cfr. também, designadamente, o AcTCAS de 09/06/2009, proc. n.º 02771/08, no qual se afirma que “o impugnante não deve limitar-se a alegar factos que ponham em dúvida a existência e a quantificação do acto tributário”.
⁷⁶⁸ Cfr. Parte I, Capítulo I, 2.2.1.

⁷⁶⁹ Devemos ressaltar, sem, no entanto, nos pretendermos alongar na questão, que a inércia pode ser justificada. Com efeito, o princípio da cooperação e colaboração recíproca em direito tributário choca com o direito ao silêncio do arguido. Sobre a questão, cfr. MARQUES, PAULO, *Elogio do Imposto...* pp. 128-133.

⁷⁷⁰ Cfr. MARTINS, ELISABETE LOURO, *O Ónus de Prova...* p. 79.

de participação, independentemente do dever de inquirir que impende sobre a Administração Tributária⁷⁷¹.

Se, por um lado, perante um incumprimento do dever de colaboração por parte do sujeito passivo, a Administração Tributária “*não está dispensada de averiguar os factos que interessem à decisão do procedimento*”⁷⁷²⁻⁷⁷³ (art. 58.º da LGT e 91.º, n.º 2 do CPA⁷⁷⁴), por outro lado, conforme já se aludiu *supra*⁷⁷⁵, não lhe cabe suprir a inércia do sujeito passivo, quando este, designadamente, não corresponde aos pedidos de esclarecimento da Administração Tributária ou não procura desenvolver um suficiente esforço probatório dos factos por si alegados⁷⁷⁶, salvaguardados os casos de recusa legítima de cooperação⁷⁷⁷.

Com efeito, estes princípios encontram-se a montante da regra de repartição de ónus de prova genérica instituída no art. 74.º, n.º 1 da LGT, como a jurisprudência tem vindo a assinalar⁷⁷⁸. Neste quadro, apesar da importação desta regra do direito

⁷⁷¹ Cfr. CANOTILHO, J. J. GOMES, *Cláusulas de rigor...* “RLJ”, p. 89: “Se os procedimentos são complexos, o apelo a cláusulas anti-abuso deterministicamente decretadas por lei pode não ser (não será certamente!) o melhor meio de responder à crescente dinâmica, pluralidade e reversibilidade dos problemas. Em vez disso, a normatividade procedural, aglutinadora de informação, comunicação e conhecimento, está mais perto dos objectivos de direcção e controlo do sistema fiscal. [...] Embora [a] determinação dos pressupostos de facto seja uma tarefa da administração, isso não significa que não possa haver direitos mesmo deveres de participação e como elemento cooperativo do procedimento administrativo fiscal”. Cfr. ainda ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento...* p. 96, que frisa “*esta[r]mos a falar de um verdadeiro dever de cooperar e não de uma mera faculdade que simplesmente esteja na disponibilidade do sujeito em questão*”, como decorre das “*diversas consequências que o ordenamento jurídico faz desencadear quanto tal colaboração, sendo exigida ou exigível, não é prestada*”.

⁷⁷² Cfr. MARQUES, PAULO, *Elogio do Imposto...* p. 109, que afirma que “*É o resultado da violação [de um dever de cooperação] que determina a extensão da actividade da Administração que vai exercer a tarefa de reconstituição de uma situação fáctica que não é devidamente descrita pelo sujeito passivo, na medida do necessário. E apenas nesta medida. Temos assim como primeira consequência da violação dos deveres de cooperação, um alargamento da competência investigatória da Administração, mais ou menos vasta em função dos resultados desta violação e que, tendo sempre um dever de decidir por não ser desejável um non liquet na sua actividade de aplicação da lei fiscal, deverá tentar obter pelos seus próprios recursos aquilo que lhe foi recusado na forma normal de detecção dos factos fiscalmente relevantes*”.

⁷⁷³ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, pp. 488-489. A questão da relevância dos factos tem sido abordada pela jurisprudência, designadamente, AcSTA de 18/02/1988, proc. n.º 23175: “*a falta de diligências reputadas necessárias para a construção da base fáctica da decisão afectará esta não só na hipóteses de serem obrigatórias (violação do princípio da legalidade), mas também se a materialidade dos factos considerados não estiver comprovada ou se faltarem, nessa base, factos relevantes, alegados pelo interessado, por insuficiência de prova que a Administração deveria ter colhido (erro nos pressupostos de facto) [...] A Administração não tem de proceder oficiosamente a diligências instrutórias não requeridas e que, presuntivamente, não tenham relevância para a decisão*”.

⁷⁷⁴ Cfr. SOUSA, ANTÓNIO FRANCISCO DE, *Código de Procedimento Administrativo: Anotado e Comentado*, Lisboa: Quid Iuris, 2009. pp. 273-274. Embora no âmbito administrativo, defende que “*da ligação do ónus de colaboração do interessado com o princípio do inquisitório, que confere poderes/deveres ao órgão instrutor, este mantém o dever de averiguar e avaliar os factos que se apresentem como potencialmente relevantes para a decisão, salvo no caso de elementos da exclusiva disponibilidade do interessado*”.

⁷⁷⁵ Cfr. Parte III, Capítulo I, 1.

⁷⁷⁶ Cfr. MARTINS, ELISABETE LOURO, *O Ónus de Prova...* pp. 30-47 e 77-90 e CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, art. 59.º, anotação 2, 4 e 12, pp. 494-495 e 499-500.

⁷⁷⁷ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, art. 59.º, anotação 8, pp. 498-499.

⁷⁷⁸ Cfr., designadamente, AcSTA de 21/10/2009, proc. n.º 0583/09. Neste sentido, cfr. MORAIS, RUI DUARTE, *Manual de Procedimento...* pp. 73-76, que defende que: “*A questão da valoração da prova situa-se, necessariamente, em momento pos-*

civil, na senda de FABO⁷⁷⁹, entendemos que não devemos perspectivar a actividade que a Administração Tributária desenvolve, no âmbito do procedimento, como de prova em sentido estrito⁷⁸⁰, mas antes uma actividade de comprovação⁷⁸¹ (como *infra* iremos desenvolver). Nessa perspectiva, não se dirá que apenas lhe compete o “*ónus de prova*” dos factos constitutivos, pois não se encontra eximida de prosseguir a descoberta da verdade e, nomeadamente, a prova de factos modificativos e extintivos⁷⁸².

Importa, pois, sublinhar a demarcação desses momentos. Neste quadro, na expressão de HARET e FERRAGUT, podemos conceber que a Administração Tributária tem antes um “*dever*” de provar, quer a prova implique que se chegue à conclusão que há lugar a tributação, quer implique que não se verificou qualquer facto tributário⁷⁸³. Quer os elementos probatórios sejam mais ou menos favoráveis à arrecadação de impostos. É isso que decorre, particularmente, dos princípios da legalidade, inquisitório e da imparcialidade: o dever da Administração Tributária investigar tendo em vista uma decisão adequada, que prossiga o interesse público e uma justa repartição dos encargos tributários⁷⁸⁴. A regra de distribuição do ónus de prova aplica-se, então, *a posteriori*, como regra para evitar o *non liquet*.

Por outro lado ainda, a nosso ver, a Administração Tributária deverá fundamentar a (in)admissibilidade e a (in)suficiência do esforço e elementos probatórios oferecidos pelo sujeito passivo, com este colaborando, designadamente através da indicação,

terior ao da sua recolha. Sequência que é importante tornar a frisar. Num primeiro momento, coloca-se a questão de saber se a Administração [Tributária] cumpriu com o dever de efectuar todas as diligências razoavelmente necessárias ao esclarecimento da situação factual, ao estabelecimento da verdade material. Se assim não tiver acontecido, a decisão enferma de um *défi- ce instrutório*, não se encontra suficientemente fundamentada”.

⁷⁷⁹ Neste sentido, FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas...* pp. 38-39, afirma que “[la virtualidad de la regla general que distribuye la carga de la prueba] en los procedimientos tributarios es sensiblemente diferente a la que tiene en el proceso civil. En efecto, como veíamos, la falta de alteridad de la actividad probatoria desarrollada en los procedimientos tributarios determina que la Administración desempeñe en ellos, simultáneamente, funciones de juez y de parte [...]; si a esta primera circunstancia añadimos que el procedimiento está regido por el principio inquisitivo, que la obligación tributaria es legal e indisponible y que la Administración debe server con objetividad los intereses generales, la conclusión resultante es que, junto a la específica carga de la prueba de los hechos que sustentan las pretensiones que le puede corresponder en aplicación de la regla indicada, tiene una obligación genérica de aportar cuantas pruebas sean relevantes para el conocimiento de la verdad, con independencia de que la carga de su prueba le esté atribuida a ella misma o al obligado tributario”.

⁷⁸⁰ Cfr. *Ibidem*, pp. 5-24.

⁷⁸¹ Veja-se, nomeadamente, o art. 12.º, n.º 1, al. a) do RCPIT, o art. 63.º-B, n.º 1, al. f), 87.º e 88.º da LGT.

⁷⁸² Cfr. FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas...* p. 37:

⁷⁸³ Cfr. HARET, FLORENCE CRONENBERGER, *Presunções no Direito Tributário...* pp. 80-81, seguindo FERRAGUT, MARIA RITA.

⁷⁸⁴ Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento...* pp. 110-111.

nessa fundamentação do que se encontra em falta, porque não confia nos elementos, porque estes não são bastantes⁷⁸⁵.

Por conseguinte, a amplitude e intensidade do esforço da Administração Tributária, tanto inquisitório como colaborativo, depende, em certa medida, da conduta do sujeito passivo, pois, como destacam LEITE DE CAMPOS, SILVA RODRIGUES e LOPES DE SOUSA, *“apenas a insuficiência probatória de factos constitutivos dos direitos invocados pela Administração Tributária é valorada processualmente contra ela”*⁷⁸⁶.

Se a inércia do sujeito passivo pode conduzir a que seja tributado por métodos indirectos, entre as demais consequências possíveis, a eventual inércia ou não exaustividade da Administração Tributária pode levar à anulabilidade da liquidação, se se vier a considerar que esta não solicitou as diligências ou documentos que se revelem essenciais para o apuramento da verdade material⁷⁸⁷ ou se não tiver fundamentado, assistido e esclarecido suficientemente o sujeito passivo no seu esforço probatório, exigência que decorre do art. 48.º da CPPT⁷⁸⁸.

Esta exigência decorre do princípio do inquisitório e da colaboração, nos termos em que expusemos, mas também do princípio da participação e do contraditório⁷⁸⁹, previsto no art. 60.º da LGT, 45.º do CPPT e 101.º e 102.º do CPA. A direito de participação dos interessados, como GONÇALVES LOUREIRO sublinha, *“apresenta-se como um elemento fundamental[, do Estado de Direito,] em procedimentos complexos que lidam com altos graus de incerteza”*⁷⁹⁰.

A sua exigência, em concreto, encontra-se dependente, ainda, quando o legislador não o requeira expressamente, da ponderação que a Administração Tributária

⁷⁸⁵ Cfr. *Ibidem*, pp. 112-114: “Essa fundamentação – que, em geral, abrange quer o dever de motivação [...] quer o dever de justificação [...] – deve ser feita de uma forma: i) oficiosa [...], ii) completa [...], iii) clara [...], iv) actual [...] e v) expressa”. Cfr. ainda, designadamente, AcSTA de 29/04/2004, proc. n.º 0133/04.

⁷⁸⁶ Cr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, p. 488.

⁷⁸⁷ Cfr. MARTINS, ELISABETE LOURO, *O Ónus de Prova...* p. 79.

⁷⁸⁸ Neste sentido, cfr. *Ibidem*, pp. 99-100, que defende que: *“O contribuinte deve ser informado e chamado a colaborar com a Administração [Tributária] no caso de esta apurar incorrecções, erros ou inexactidões relevantes, dispõe do direito de ser convidado a suprir as referidas deficiências. Caso o sujeito passivo não cumpra ou se recuse a cumprir as diligências que lhe tenham sido solicitadas, estará a recusar o cumprimento do dever de colaboração, sendo essa recusa contra si valorada [...]”*.

⁷⁸⁹ Realçando estes aspectos, cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento...* pp. 105-106: *“O procedimento não pode ser perspectivado como tendo uma estrutura unilateral ou inquisitiva, mas sim bilateral, estrutura essa que será juridicamente assegurada através de mecanismos de participação diversos, no âmbito dos quais o direito de audição e de contraditório (resposta e defesa) assumem uma importância incontornável”*.

⁷⁹⁰ Cfr. LOUREIRO, JOÃO CARLOS SIMÕES GONÇALVES, *O Procedimento Administrativo entre... “Stvdia Ivridica”*, p. 143.

venha a fazer. Esse juízo de ponderação haverá de aferir da exigibilidade, necessidade e proporcionalidade, observando os parâmetros decorrentes do princípio da eficiência, do inquisitório, da colaboração recíproca e da participação e da descoberta da verdade material⁷⁹¹. A particular tensão entre a necessidade de eficiência e a necessidade de salvaguardar o direito fundamental que se traduz no *“requirement of opportunity to be heard”*, a que FREITAS DO AMARAL alude⁷⁹², há-de ser analisada, em especial no direito tributário, como ENGLISH sublinha, sempre *“toma[ndo] em consideração que a apresentação de provas no caso concreto não é mais cara ou pode não ser mais cara do que aquela que se presta quanto ao montante do respectivo imposto”*⁷⁹³.

4. A presunção de verdade e de boa fé das declarações

O art. 75.º, n.º 1 da LGT estabelece que o sujeito passivo beneficia de uma presunção de veracidade e de boa fé das suas declarações, pelo que fica dispensado de provar os factos declarados. Já vimos, *supra*⁷⁹⁴, que se trata de uma presunção aparente. Recuperando a definição de FABO, estas *“caracterizam-se por serem normas de aparência presuntiva em que o facto que aparece como presumido integra, necessariamente, a afirmação base”*⁷⁹⁵. Sem nos voltarmos a alongar, recordaremos que o legislador dita, no fundo, que quando a contabilidade for verdadeira – pois a veracidade é uma das notas que caracterizam uma contabilidade conforme – se presume que o que dela consta é verdade. Ao que acresce a norma que dita que o contribuinte age no procedimento *“coopera[ndo] de boa fé”* e *“esclarecendo de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento”* (art. 48.º, n.º 2 do CPPT). Deste modo, o sujeito passivo apenas beneficia de uma presunção de veracidade das declarações desde que actue com rectidão e seja verdadeiro nas mesmas declarações.

⁷⁹¹ Neste sentido, cfr. *Ibidem*, p. 254, que afirmar que *“qualquer cidadão tem direito à participação nos procedimentos cujas decisões ou deliberações lhe digam respeito. Este direito traduz-se numa posição prima facie que tem de ser objecto de uma ponderação, desde logo com o princípio da eficiência (princípio da racionalização). Esta ponderação cabe, em primeira linha, ao legislado, mas, perante o seu silêncio – que releva em termos da omissão constitucional –, a Administração deverá aceitar que os particulares intervenham no procedimento, desde que outros interesses (com dignidade constitucional) o não impeçam”*.

⁷⁹² Cfr. FREITAS DO AMARAL *apud. Ibidem*, p. 254.

⁷⁹³ Cfr. ENGLISH *apud. CANOTILHO*, J. J. GOMES, *Cláusulas de rigor... “RLJ”*, p. 78.

⁷⁹⁴ Cfr. Parte I, Capítulo I, 2.2.3.

⁷⁹⁵ Cfr. FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas...* pp. 212-215.

Também os arts 75.º, n.º 2 e 87.º da LGT parecem reforçar este entendimento, ao estabelecerem, o primeiro artigo, um conjunto de situações em que esta presunção de veracidade há-de vacilar, mencionando, al. a), a existência de *“omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados”* nas declarações, al. b), o incumprimento de deveres de esclarecimento, al. c) o afastamento significativo da matéria tributável, *“para menos, sem razão justificada, dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica”*, al. d) a evidência de manifestações de fortuna e, o segundo artigo, relativo à realização da avaliação indirecta, indica, nas alíneas b) a f), situações que aludem à impossibilidade de comprovação, desvio, inveracidade, enfim, à desconformidade das declarações com a verdade.

Neste quadro, VIDAL MATOS dá nota do entendimento que alguns autores defendem, de que a obrigação de prestar esclarecimentos sobre a situação tributária como forma de manter a presunção de veracidade declarativa configura um *“ónus de prova por natureza”*, que versam sobre *“factos sobre os quais o contribuinte tem conhecimento directo”*, sendo-lhes efectivamente exigível essa prova⁷⁹⁶. Já VIDAL MATOS vem sufragar o entendimento, que merece a nossa concordância, de que este dever de esclarecer *“não deve ser confundido com um dever de provar os factos relevantes”*, e que *“tal equivaleria a instituir – ao arrepio do princípio do inquisitório – um dever de prova pelos contribuintes, esvaziando aliás de sentido a repartição genérica operada no art. 74.º da LGT”*⁷⁹⁷. Por outras palavras, uma vez cumprido o dever de esclarecer, a presunção de veracidade e de boa fé das declarações dos contribuintes prevista no n.º 1 do art. 75.º da LGT mantém-se, incumbindo à Administração Tributária o papel de desafiar a veracidade, através da demonstração de *“indícios sérios”* da não correspon-

⁷⁹⁶ Cfr. MATOS, PEDRO VIDAL, *O Princípio do Inquisitório...* p. 119, nota 193.

⁷⁹⁷ Afinando pelo mesmo diapasão, cfr. HARET, FLORENCE CRONENBERGER, *Presunções no Direito Tributário...* pp. 80-81, que afirma: *“De ver que a legitimidade presumida do ato administrativo não exime o Fisco do dever de comprovar a ocorrência do fato jurídico, na forma da lei. É pressuposto necessário no processo de positivação da norma tributária, em nada alterando o ónus da prova. [...] conclui-se que a presunção de legitimidade em nenhum momento procede à inversão do ónus da prova, dispensando-se à autoridade administrativa a prova do fato e ficando ao contribuinte o ónus de descaracterizar o fato presumido. Assim pensando, ocorreria verdadeira injustiça fiscal na medida em que seria atribuído pesado fardo ao sujeito passivo em tudo provar, desequilibrando a relação Fisco/contribuinte. [...] A presunção de legitimidade não inverte o ónus da prova, competindo à autoridade administrativa, mesmo quando existam presunções legais, apresentar provas do fato”*.

dência com a verdade⁷⁹⁸, assim *“impendendo sobre [esta] o ónus da prova dos factos impositivos da verdade presumida que resulta da declaração dos contribuintes”*⁷⁹⁹.

A isto acresce a constatação de que este art. 75.º da LGT desempenha um importante função de natureza pragmática. Uma disposição desta natureza perfila-se como a que melhor dá resposta ao princípio da eficiência ao qual o sistema fiscal se encontra subordinado⁸⁰⁰⁻⁸⁰¹. Para RESCHER, que se debruça sobre os méritos da utilização das presunções e, em particular, as *“vantagens da cooperação”*, se não concedermos algum crédito, credibilidade e confiança às declarações dos outros – e as presunções, assumam a forma de que a pessoa está a dizer a verdade ou outra qualquer, afiguram-se fundamentais para uma *“organização racional da sociedade”*, sendo necessário, defende, um certo salto de fé, uma atitude não céptica em relação às declarações dos outros⁸⁰² –, não só nos perderíamos em labirintos infundáveis de comprovações, como também deixaríamos cair por terra *“toda e qualquer chance”* de daí retirar qualquer proveito, negando-nos sequer a algum benefício⁸⁰³. Estas considerações são, segundo nos parece, também válidas para esta norma, pois não seria exequível uma solução muito diferente desta, desde logo por se pretender estruturar o sistema tributário sob a égide do princípio da colaboração recíproca⁸⁰⁴, mas, sobretudo, numa era em que se tende a alargar a base de tributação e informatizar e automatizar, tanto quanto possível, a máquina fiscal.

⁷⁹⁸ Defende-se no AcTCAN de 30/11/2011, proc. n.º 01520/05.6BEVIS, que *“se a Administração [Tributária] desconsidera facturas que reputa de falsas, compete-lhe fazer a prova da verificação dos pressupostos legais que legitimam a sua actuação, ou seja, de que existem indícios sérios de que a operação constante da factura não corresponde à realidade [e, uma vez] realizada essa prova, passa a recair sobre o sujeito passivo o ónus da prova da veracidade da transacção que alega ter realizado”*.

⁷⁹⁹ Cfr. MATOS, PEDRO VIDAL, *O Princípio do Inquisitório*... p. 122 e MARQUES, PAULO, *Elogio do Imposto*... pp. 97-101.

⁸⁰⁰ Este argumento encontra-se particularmente bem ilustrado na observação de MATOS, PEDRO VIDAL, *O Princípio do Inquisitório*... pp. 121-122, de que, *“caso a afirmação inicial da respectiva situação tributária pelos contribuintes não fosse tida a priori como verdadeira, estes teriam na prática que fazer acompanhar tais declarações dos elementos de prova dos factos declarados, na medida em que sobre si impenderia o risco da falta de prova daqueles, [enquanto que,] por seu turno, a Administração Tributária só poderiam aceitar como verdadeiros os factos declarados pelos contribuintes após devida instrução com vista a comprovar a verdade de tais factos”*.

⁸⁰¹ A este propósito, assinala o AcSTA de 24/10/2007, proc. n.º 479/07, que *“na verdade, o funcionamento das regras do ónus de prova acontece apenas quando, depois de efectuada a actividade de fixação da matéria de facto, directamente e através da formulação de juízos de facto, se chega a uma situação em que não se apurou algum ou alguns dos factos que interessem para a decisão da causa, situações em que, por força daquelas regras, se deve decidir os pontos em que se verifique que tal dúvida conta a parte que tem o ónus da prova”*.

⁸⁰² Cfr. RESCHER, NICHOLAS, *Presumption*... pp. 76-85, 88-91 e 96-97. Na sua expressão, *“[...] if we do not concede some credit to the declarations of others, then we lose any and all chance to derive informative profit from them, thus denying ourselves the benefit of a potentially useful resource. Experience would soon teach us that even where strangers outside the family circle are concerned, the benefits of conceding trust, reliance, and credibility generally overbalance the risks involved”*.

⁸⁰³ Cfr. *Ibidem*, pp. 88-91.

⁸⁰⁴ Cfr. MARTINS, ELISABETE LOURO, *O Ónus de Prova*... p. 119.

Capítulo II: Considerações de natureza probatória, procedimental e processual

Após a abordagem centrada nos princípios que enformam o procedimento que *supra* desenvolvemos, iremos dar sequência a essa aproximação à questão da ilisão de presunções de âmbito mais adjectiva. No seguimento lógico da ênfase dada ao princípio do inquisitório e da colaboração recíproca, iremos apontar e procurar justificar a actividade desenvolvida pela Administração Tributária na fase instrutória do procedimento como uma actividade de *comprovação*.

Neste contexto, não deixará de ser brevemente considerada a temática do ónus de prova, com o destaque necessário para as especificidades decorrentes da sua inversão. Iremos ainda procurar indicar o grau de prova exigível que, num plano teórico, será exigível para contrariar um *facto-base*, o *nexo lógico e facto-presumido*, aspectos que consideramos de particular pertinência prática. Nessa medida, serão retomados alguns aspectos já abordados na primeira parte.

Com semelhante pertinência e finalizando, iremos destacar o procedimento de ilisão de presunções, previsto no art. 64.º do CPPT, enquanto procedimento especial, autónomo, para esse efeito, assim como a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, prevista no art. 145.º do CPPT, que, enquanto acção autónoma e de natureza não recursiva, a nosso ver, poderá ser útil para este efeito, se o interessado não pretender utilizar a via graciosa (que não deixa de admitir recurso).

1. A fase instrutória do procedimento como actividade de comprovação da Administração Tributária

Nos arts. 71.º a 76.º da LGT o legislador estabelece um conjunto de normas, inseridas na secção referente à fase de instrução do procedimento, que respeitam à questão da direcção da instrução (art. 71.º), ao princípio da plenitude probatória (art. 72.º, que há-de ser complementado pelo art. 50.º do CPPT), ao regime das presunções

consagradas em normas de incidência tributária (art. 73.º), regras de distribuição do ónus de prova (art. 74.º), à presunção de veracidade e de boa fé das declarações dos contribuintes (art. 75.º) e ao valor probatório de certos elementos de prova (art. 76.º).

Um aspecto que importa, desde logo, salientar é que o direito tributário e o procedimento e processo tributário são marcadamente distintos do direito civil e processual civil, onde se tem bem assente um princípio de igualdade das partes ou de paridade processual (art. 3.º-A do CPC)⁸⁰⁵. Apesar de, a respeito da prova e da instrução, o direito tributário utilizar alguma terminologia idêntica, veremos que a sua interpretação merece alguns reparos.

Em primeiro lugar, há que ter em consideração que no procedimento e ao contrário de no direito processo civil, como se referiu, não lidamos com igualdade de partes. Efectivamente, a Administração Tributária encontra-se vinculada a um princípio da legalidade que impõe que esta aja, a um princípio do inquisitório que impõe que investigue, a um princípio da imparcialidade que impõe que defenda o interesse público, que não é o da arrecadação indiscriminada de impostos, que, aliado a um princípio da verdade material, impõe a aceitação total do princípio da justiça e igualdade na tributação, não sendo legítimo, à Administração Tributária, designadamente, ignorar elementos que permitam concluir que não há lugar a tributação⁸⁰⁶.

Ou seja, a Administração Tributária está incumbida, por assim dizer, de desempenhar um papel de guardião do sistema tributário, investigando, liquidando e procurando que cada um pague apenas aquilo que deve e for justo pagar nos termos da lei. Afirmar que a Administração Tributária deve actuar com fundamento e nos limites da lei, nos termos do princípio da legalidade, não implica uma incumbência de *controlar* a legalidade⁸⁰⁷. É esse, aliás, o sentido do princípio da separação de poderes⁸⁰⁸, inserido logo nas primeiras Constituições liberais, que atribui esse papel à função jurisdicional.

⁸⁰⁵ Cfr. MACHADO, ANTÓNIO MONTALVÃO e PIMENTA, PAULO, *O Novo Processo Civil*, 12ª ed. Coimbra: Almedina, 2010. p. 31.

⁸⁰⁶ Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento...* pp. 92-94, 103-105, 110-111.

⁸⁰⁷ Cfr. FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas...* p. 16.

⁸⁰⁸ Cfr. CANOTILHO, J. J. GOMES e MOREIRA, VITAL, *Constituição...* Vol. I, art. 2.º, anotação X, pp. 208-209.

Constatação que não impede que a Administração Tributária seja, simultaneamente, instrutora e decisora no procedimento. A imparcialidade não é, pois, sinónimo de independência, que só é garantida, posteriormente, por um terceiro, um órgão com uma função jurisdicional⁸⁰⁹. Imparcialidade que só será plenamente lograda, a nosso ver, quando o órgão decisor é efectivamente independente e diferente daquele que têm o ónus de provar os factos constitutivos, apesar das proclamações normativas no sentido da imparcialidade da Administração Tributária no procedimento, que contendem mais com a obrigatoriedade de não ignorar eventuais factos modificativos ou impeditivos do direito.

Parafraseando SIMÓN ACOSTA, “provar é demonstrar a outro a conformidade de uma afirmação sobre um facto com a realidade”⁸¹⁰. Pode a Administração Tributária, fielmente, procurar as provas que preencham os pressupostos da sua actuação e, simultaneamente, ponderar objectivamente a suficiência da prova que angariou e apresenta⁸¹¹? Podemos falar, verdadeiramente, em actividade probatória, em prova em sentido estrito, no âmbito do procedimento? Admite-se que a Administração Tributária instrua e decida mas, evidentemente, esta não pode provar algo a si mesma⁸¹².

Por estas razões, FABO, acompanhando PALAO TABOADA, defende que a Administração Tributária desenvolve uma “*actividade de comprovação*” e não de prova em sentido estrito ou técnico⁸¹³. A actividade de comprovação, por oposição a uma actividade de prova, no âmbito do procedimento tributário, afigura-se-nos como a terminologia mais adequada para caracterizar a natureza da actividade da Administração Tributária. Não só pelas razões *supra* referidas, mas também se tomarmos em conside-

⁸⁰⁹ Cfr. FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas...* pp. 16-24, que assinala a não intervenção jurisdicional no procedimento, por evidente que seja, como um dos factores que devem pesar na caracterização da actividade em questão.

⁸¹⁰ Cfr. SIMÓN ACOSTA *apud. Ibidem*, p. 9.

⁸¹¹ Cfr. MARQUES, PAULO, *Elogio do Imposto...* p. 96, que refere que “No âmbito específico do direito tributário encontramos sérias dificuldades práticas na distribuição do ónus da prova. Não raras vezes, os contribuintes tenderão a invocar o facto da inspecção tributária se comportar como se coubesse apenas àqueles a constituição de provas materiais dos factos com relevância tributária. Por sua vez, a Administração [Tributária] alegará que tal prerrogativa compete unicamente aos contribuintes. O próprio Relatório da Comissão para o Desenvolvimento da Reforma Fiscal (1996), presidida pelo economista SILVA LOPES, já chamava a atenção para o facto de que “impor ao contribuinte, em todas as circunstâncias, o encargo da prova em processo tributário é alimentar situações de injustiça que produzem, além do mais, o efeito negativo de enfraquecimento do necessário consenso social em torno dos impostos. Levada ao extremo, esta solução redundará, frequentemente, na exigência de o contribuinte fazer uma quase «prova diabólica». Por outro lado, colocar o ónus da prova pura e simplesmente a cargo da Administração Tributária conduz, frequentemente, ao tolhimento desta perante a fraude e evasão fiscal”.

⁸¹² Cfr. FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas...* pp. 11-12.

⁸¹³ Cfr. *Ibidem*, pp. 5 e 15 e, sobre o assunto em geral, pp. 5-24.

ração, como devemos, outros aspectos do funcionamento do sistema tributário e do procedimento tributário em particular.

Porém, daqui não decorre uma nossa posição radical em relação a esta questão. Conforme frisa SÉRGIO RIBEIRO – criticando esta posição, que surge num outro contexto histórico marcado pela consagração legal de uma noção de prova mais restrita e, nesse domínio, por uma maior margem de discricionariedade da Administração Tributária – tanto a noção de civil de prova como a forma como o direito tributário se encontra moldado evoluiu ao longo do tempo⁸¹⁴. Este autor, distinguindo a função da prova no procedimento e no processo, destaca que a prova em sentido estrito tem uma *“finalidade essencialmente persuasiva, dado que tem em vista convencer um terceiro”* – correspondendo ao processo – e a prova em sentido amplo tem como finalidade *“assegurar a legalidade, o acerto e a oportunidade da decisão que leva o procedimento”*, tem uma função de acreditação – correspondendo ao procedimento⁸¹⁵. Segundo este autor, acrescem outros caracteres distintivos: no procedimento não existe a mesma *“firmeza ou definitividade que se alcançam no âmbito processual”*, muito em razão de estarmos perante a *“produção de um acto novo”* e não a controlar a legalidade daquele acto, mas ainda por a prova, no procedimento, se assumir como componente da fundamentação, considerando-a, nessa perspectiva, um *“meio para alcançar um fim”*⁸¹⁶.

Neste quadro, a ênfase que procuramos dar a esta questão e ao termo *“comprovação”* tem que ver, fundamentalmente, com as nuances comportamentais que serão de impor à Administração Tributária nesta fase de instrução procedimental. Com efeito, para além de estar estruturado segundo um princípio de colaboração recíproca⁸¹⁷, como decorre dos arts. 59.º da LGT e 48.º e 50.º do CPPT⁸¹⁸, grande parte da actividade da Administração Tributária e do seu esforço inquisitório incide na análise da situação tributária do sujeito passivo, através, designadamente, da verificação, con-

⁸¹⁴ Cfr. RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva...* pp. 184-188.

⁸¹⁵ Cfr. *Ibidem*, p. 189.

⁸¹⁶ Cfr. *Ibidem*, pp. 190-191.

⁸¹⁷ Cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento...* pp. 95-96.

⁸¹⁸ Cfr. MARTINS, ELISABETE LOURO, *O Ónus de Prova...* pp. 30-53.

fronto e cruzamento de factos declarados ou que, por outra via, sejam do conhecimento da Administração Tributária, bem como da indagação dos factos não declarados.

2. Considerações sobre a ilisão de presunções no procedimento e processo tributário

2.1. A possibilidade de ilisão de uma presunção por parte da Administração Tributária no âmbito do art. 73.º da LGT

Devemos sublinhar que o disposto no art. 73.º da LGT não existe apenas para benefício do sujeito passivo. Nada obsta a que também a Administração Tributária possa ilidir presunções, uma vez que se trata de uma cláusula geral aberta tanto ao sujeito passivo como ao sujeito activo da relação jurídica tributária.

Dito isto, num grande espectro, admitimos que podem ser apresentadas algumas reservas no que concerne à igualdade de tratamento dos sujeitos passivos. Com efeito, será injusto que a Administração Tributária actue nuns casos e não actue noutros, que aprofunde as suas diligências inquisitórias e colaborativas mais numas situações do que noutras, assim potenciando situações de desigualdade.

É difícil estabelecer uma medida *a priori*, como é difícil averiguar se, em abstracto, se verificam desigualdades. A coerência de actuação, traduzida numa actuação igualitária, beneficiará de uma densificação do direito circulatório orientado segundo este art. 73.º da LGT e a possibilidade que assiste à Administração Tributária. A lei exige uma postura activa da Administração Tributária, mas pode suceder que esta não se aperceba de certos factos que estão ao seu alcance. Existe uma componente passiva: tal como o juiz em certas situações do processo, a Administração Tributária tem o dever de conhecer, de agir e de se pronunciar em conformidade. Porém, apenas pode conhecer se, em primeiro lugar, se aperceber⁸¹⁹.

⁸¹⁹ Note-se, por exemplo, o art. 95.º, n.º 2 do CPTA, que determina que: “*Nos processos impugnatórios, o tribunal deve pronunciar-se sobre todas as causas de invalidade que tenham sido invocadas contra o acto impugnado, excepto quando não possa dispor dos elementos indispensáveis para o efeito, assim como deve identificar a existência de causas de invalidade diversas das que tenham sido alegadas [...]*”. A norma envolve alguma controvérsia e a jurisprudência tende a interpretar a par-

Daqui podem emergir desigualdades de tratamento, que, parece-nos, só poderão ser supridas com o desenvolvimento de direito circulatório e da formação prévia da Administração Tributária para uma melhor detecção de eventuais indícios probatórios, bem como, naturalmente, através da desejável e importante participação e colaboração dos sujeitos passivos.

É que, a nosso ver, não se deve confundir esta possibilidade com as possibilidades tipificadas no art. 75.º, n.º 2 da LGT. A Administração Tributária pode aperceber-se que a tributação de um sujeito passivo que é presumida pela lei não corresponde à realidade, mas ser capaz de alcançar a tributação adequada, sem necessidade de recorrer a métodos indirectos. Essa possibilidade é fundamentalmente distinta das permitidas no art. 75.º, n.º 2 da LGT, que configuram situações patológicas. Através dessa tipificação, o legislador permite que a Administração prove certos factos, meros factos-base, que vêm a permitir o recurso a técnicas presuntivas, técnicas essas que permitirão alcançar um facto-presumido.

2.2. A prova e a fundamentação do facto-base por parte da Administração Tributação (art. 75.º, n.º 2 da LGT)

Neste quadro, detectando indícios suficientes relativos a uma das situações descritas nas alíneas do art. 75.º, n.º 2 da LGT, que traduzem situações tipificadas, ainda que de forma abrangente, de afastamento da verdade das declarações e de deficiente esclarecimento e, assim, do insuficiente cumprimento dos deveres de colabora-

te final *cum grano salis*, efectivamente esvaziando-a; se o juiz deve identificar a existência de causas de invalidade diversas das que tenham sido alegadas, *quid iuris* se elas existem e não são detectadas? Veja-se, designadamente, o que defende o AC-TCAS de 13/11/2011, proc. n.º 02622/07:

“IV – O campo de aplicação do artigo 95º, nº 2 do CPTA, que delimita os poderes do tribunal, relativamente aos processos impugnatórios, confere ao tribunal o poder de se pronunciar oficiosamente sobre aspectos não suscitados, nomeadamente o dever de se pronunciar sobre todas as causas de invalidade que tenham sido invocadas contra o acto impugnado, excepto quando não possa dispor dos elementos indispensáveis para o efeito, assim como o dever de identificar a existência de causas de invalidade diversas das que tenham sido alegadas.

V – No fundo, o que o recorrente ISS, IP pretende é que o tribunal de apelação se pronuncie sobre eventuais causas de validade do acto que não foram invocadas na contestação, e que por isso não tinham de ser apreciadas pelo TAF de Almada, o que manifestamente excede o campo de previsão do artigo 95º, nº 2 do CPTA e os poderes de cognição do tribunal de apelação”.

ção recíproca, recta, verdadeira e de boa fé, cabe à Administração Tributária a prova dos factos-base aí previstos e já não da efectiva capacidade contributiva⁸²⁰.

Este dever probatório dos factos constitutivos é cumprido, na lição de LOURO MARTINS, *“através da apresentação de “indícios suficientes”, entendidos estes como factos claros e objectivos que demonstrem que o contribuinte revela uma capacidade contributiva superior à declarada”*⁸²¹. Não se afigura suficiente, sublinha a autora, *“a mera justificação, ou demonstração da plausibilidade do facto tributário”*. Pelo contrário, alicerçando a sua fundamentação nos ensinamentos jurisprudenciais⁸²², defende que *“os indícios apurados serão entendidos como suficientes, no caso de permitirem de forma segura e sólida chegar à conclusão apurada pela Administração [Tributária, pelo que,] esta deverá [...] demonstrar através da fundamentação do acto a pertinência do juízo formulado pela enunciação de elementos fáctico-jurídicos aptos a convencerem sobre a adequação e correcção do mesmo”*⁸²³.

Embora constituindo uma exigência basilar, decorrente do imperativo constitucional atinente às garantias dos administrados, o dever de fundamentação das decisões da Administração Tributária, patente no art. 77.º da LGT⁸²⁴, será mais intenso nestas situações, como decorre do disposto no art. 77.º, n.º 4 da LGT⁸²⁵. Assim, para além de a fundamentação dever exprimir as razões de facto e de direito, de forma clara, que permita ao destinatário perceber o *“itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor da decisão para decidir no sentido em que decidiu e não em qualquer outro”*⁸²⁶, este n.º 4 exige, consoantes os casos, i) que seja especificado o motivo da impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributária,

⁸²⁰ Cfr. MARTINS, ELISABETE LOURO, *O Ónus de Prova...* p. 74.

⁸²¹ Cfr. *Ibidem*, pp. 74-75.

⁸²² Cfr., designadamente, AcTCAS de 12/05/2009, proc. n.º 03006/09.

⁸²³ Cfr. MARTINS, ELISABETE LOURO, *O Ónus de Prova...* pp. 75-76.

⁸²⁴ No âmbito do Código do Processo das Contribuições e Impostos, cfr. SANCHES, J. L. SALDANHA, *O Ónus de Prova... “CTF”*, pp. 146-147.

⁸²⁵ *“A decisão da tributação pelos métodos indirectos nos casos e com os fundamentos previstos na presente lei especificará os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directas e exacta da matéria tributável, ou descreverá o afastamento da matéria tributável do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade de base científica ou fará a descrição dos bens cuja propriedade ou fruição a lei considerar manifestações de fortuna relevantes, ou indicará a sequência de prejuízos fiscais relevantes, e indicará os critérios utilizados na avaliação da matéria tributável”*.

⁸²⁶ Cfr. CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *LGT - Anotada e Comentada*, pp. 676-677. Destacando outras considerações: *“Se a fundamentação não esclarecer concretamente a motivação do acto, por obscuridade, contradição ou insuficiência, o acto considera-se não fundamentado (art. 125.º, n.º 2 do CPA)”*; *“A fundamentação é insuficiente se o seu conteúdo não é bastante para explicar as razões porque foi tomada a decisão”*; *“O alcance da exigência [de acessibilidade da fundamentação] é o de que o conteúdo da fundamentação seja facilmente perceptível pelo destinatário”*.

ii) que seja descrito o afastamento da matéria tributável do sujeito passivo dos indicadores objectivos da actividade de base científica, iii) que sejam descritos os bens considerados manifestação de fortuna relevante, iv) que seja indicada a sequência de prejuízos fiscais relevantes, e v) que sejam indicados os critérios utilizados na avaliação da matéria tributável.

A nosso ver, a exigência legal, prevista no art. 77.º, n.º 5 da LGT, de que a fundamentação da Administração Tributária *“deverá também incluir as razões da não aceitação das justificações apresentadas pelo contribuinte”, “em caso de aplicação de métodos indirectos por afastamento dos indicadores objectivos de actividade de base científica”* (art. 87.º, al. c) e 89.º, n.º 1 da LGT)⁸²⁷, pese embora a especialidade da norma, deverá ser aplicável, de um modo geral, às situações de ilisão de presunção, no contexto do art. 73.º da LGT. Não vislumbramos razão para que não seja de exigir que a Administração Tributária expresse por que razão não aceita as justificações ou as provas apresentadas. Não só na fundamentação, que apenas surge a montante, tal conduta parece-nos ser exigível no âmbito do princípio de colaboração recíproca previsto no art. 59.º, n.º 1 e, num elenco não taxativo, n.º 3 da LGT.

2.3. A ilisão do facto-base, nexó lógico e facto-presumido por parte do sujeito passivo

Importa ainda tecer um conjunto de considerações complementares quanto ao que pode ser objecto de *prova em contrário*. Desde logo, interessa-nos trazer à colação os graus de eficácia probatória dos meios de prova: prova bastante, prova plena e prova pleníssima, bem como a respectiva exigência probatória para os contrariar⁸²⁸.

Se um facto for provado por prova bastante, então este cede com a contraprova, que tem por fim tornar duvidoso o facto, nos termos do art. 346.º do CC. Segundo

⁸²⁷ Cfr. *Ibidem*, p. 679.

⁸²⁸ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* pp. 93-98 e NAVARRINE, SUSANA CAMILA e ASOREY, RUBÉN O., *Presunciones y ficciones...* pp. 97-101.

PIRES DE SOUSA, basta fazer uma prova que “*crie no espírito do juiz dúvida ou incerteza acerca do facto questionado*”⁸²⁹.

Já se for provado através de prova plena, esta apenas cede mediante a prova em contrário que, de acordo com o art. 347.º do CC, significa que é necessário mostrar que o facto não é verdadeiro. É esta a exigência probatória requerida para a ilisão do facto-presumido, tanto pelo Código Civil, no art. 350.º, n.º 2, como pela LGT, no art. 73.º.

Também a denominada prova pleníssima, que é aquela que não cede sequer perante a prova do contrário, que será o que se verifica no caso das presunções *iuris et de iure*⁸³⁰.

Em segundo lugar, no que concerne às presunções *iuris tantum*, tanto se pode atacar o facto-base como o facto-presumido, pelo que importa efectuar uma distinção entre o que poderá ser exigível em relação a cada um destes⁸³¹.

Como aponta PIRES DE SOUSA, se o facto-base da presunção tiver sido provado através de prova bastante, deverá ser admitida a contraprova para a admissibilidade do recurso à presunção ser afastado⁸³². Basta provar o suficiente para gerar dúvida ou incerteza quanto à verificação do facto-base. Já será diferente se tiver sido provado por prova plena, exigindo-se, nesse caso, idêntica intensidade probatória, ou seja, exige-se a prova em contrário.

Por outro lado, o facto-presumido só pode ser afastado através da prova em contrário, como decorre do art. 73.º da LGT. Por conseguinte, exige-se, para a sua negação, a demonstração de que o facto não é verdadeiro.

Com o mesmo intuito, MENDONÇA⁸³³ e REGLA⁸³⁴ falam-nos de estratégias de bloqueio, quando se trata de atacar o facto-base, e de estratégias de destruição, quando

⁸²⁹ Cfr. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 95

⁸³⁰ Cfr. *Ibidem*, p. 98.

⁸³¹ Cfr. *Ibidem*, pp. 95-96.

⁸³² Cfr. *Ibidem*, p. 96. “Se a contraprova oferecida tiver êxito, o juiz não pode aceitar a afirmação do facto-base e, em consequência, a presunção como actividade intelectual do julgador não chega a produzir-se”.

⁸³³ Cfr. MENDONÇA, DANIEL, *Presunciones, “DOXA”*, pp. 97-98.

se trata de atacar o facto-presumido⁸³⁵. Questão conexa, mais prática, é a do *quantum* probatório, do *standard* de prova, da prova que poderá ser exigível e ser tida como suficiente⁸³⁶. O desenvolvimento dessa temática não será efectuado no âmbito desta dissertação, por se afigurar um exercício consideravelmente especulativo, dado que tal aferição só poderá ser efectuada em concreto. Como tal, um papel que caberá, primordialmente, à jurisprudência.

Acresce referir que, no entendimento de PIRES DE SOUSA nada obsta a que se efectue a prova em contrário do nexo lógico da presunção *iuris tantum*. Na sua expressão, demonstrar que “*existem concretas razões para desvirtuar a vigência da máxima da experiência introduzida pelo legislador*”. Ou seja, admite-se que se ataque a máxima de experiência que está subjacente à previsão de uma presunção por parte do legislador, embora o próprio admita que este esforço é, em concreto, complicado e dificultado pela frequente omissão da máxima de experiência subjacente à norma.

Neste sentido, ANTÓNIO VITORINO afirma que “*a ilisão das presunções não constitui a negação do juízo de probabilidade genérico formulado pela norma legal, ou seja, da verosimilhança da máxima de experiência, mas da sua eficácia concreta. O grau de probabilidade da afirmação presumida diminui na medida em que outros factos justificam um juízo de probabilidade maior que inviabiliza a prova do facto presumido*”⁸³⁷. Esta ideia torna-se mais tangível se admitirmos o exemplo oferecido por este autor: “*a probabilidade da infertilidade do pretenso pai surgirá como um argumento com maior*

⁸³⁴ REGLA, JOSEP AGUILÓ, *Nota sobre "Presunciones" de Daniel Mendonca*. Ibidem n.º 22, 1999, pp. 649-660. Disponível em [www: <http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/12826207572393734198846/cuaderno22/Doxa22_29.pdf>](http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/12826207572393734198846/cuaderno22/Doxa22_29.pdf), pp. 656-657.

⁸³⁵ Cfr. MENDONCA, DANIEL, *Presunciones*. Ibidem n.º 21 - 1998, pp. 83-98. Disponível em [www: <http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/23582844322570740087891/cuaderno21/voll/Doxa21_06.pdf>](http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/23582844322570740087891/cuaderno21/voll/Doxa21_06.pdf) pp. 97-98: “*Las denominaré «estrategia de bloqueo» y «estrategia de destrucción». 1) Estrategia de bloqueo. La presunción «Dado P, se presumirá que Q» queda bloqueada en el caso c si, y sólo si, se justifica que no está probado p en c, o se prueba la negación de p en c. 2) Estrategia de destrucción. La presunción «Dado P, se presumirá que Q» queda destruida en el caso c si, y sólo si, se prueba la negación de q en c. Como puede notarse, la estrategia de bloqueo se dirige a la proposición base de la norma presuntiva (P) y se basa en la discusión del valor probatorio de las evidencias aportadas a su favor o en la producción de pruebas a favor de su negación, a diferencia de lo que sucede con la estrategia de destrucción, la que se dirige directamente a la proposición presumida (Q) y se basa en la producción de pruebas a favor de su negación. En ambos casos el efecto es el mismo: la presunción no entra a operar en el caso individual. La diferencia principal radica en la carga y dirección de la prueba: quien se beneficia de una presunción sólo debe probar la proposición base, mientras que quien pretende evitar ese beneficio debe producir prueba en sentido contrario, en alguna de dos direcciones: respecto de la proposición base o respecto de la proposición presumida. La estrategia de destrucción, obviamente, sólo puede ser empleada cuando la presunción atacada es una presunción iuris tantum*”.

⁸³⁶ Sob uma diferente perspectiva, ULLMANN-MARGALIT, EDNA, *On Presumption, "TJP"*, pp. 152-154, fala-nos de presunções fracas e presunções fortes.

⁸³⁷ Cfr. ANTÓNIO VITORINO *apud*. SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção...* p. 97.

grau de veracidade do que a oferecida pela máxima de experiência que sustenta a presunção de paternidade”.

2.4. O procedimento especial de ilisão de presunções (art. 64.º do CPPT) e a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributável (art. 145.º do CPPT)

Devemos realçar que a possibilidade prevista no art. 73.º da LGT é geral e transversal, podendo ser invocada tanto no procedimento como no processo, nomeadamente em sede de audiência prévia de procedimento de liquidação, de reclamação graciosa, de revisão do acto tributário, impugnação judicial, etc.

No plano procedimental, a previsão do art. 64.º do CPPT⁸³⁸⁻⁸³⁹ logo esclarece essa questão, no seu n.º 1, ao dispor que: *“o interessado que pretender ilidir qualquer presunção prevista nas normas de incidência tributária deverá para o efeito, caso não queira utilizar as vias da reclamação graciosa ou impugnação judicial de acto tributário que nela se basear, solicitar a abertura de procedimento contraditório próprio”.*

⁸³⁸ Na sua redacção completa, dispõe que:

“1 – O interessado que pretender ilidir qualquer presunção prevista nas normas de incidência tributária deverá para o efeito, caso não queira utilizar as vias da reclamação graciosa ou impugnação judicial de acto tributário que nela se basear, solicitar a abertura de procedimento contraditório próprio.

2 – O procedimento previsto no número anterior será instaurado no órgão periférico local da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação, mediante petição do contribuinte dirigida àquele órgão, acompanhada dos meios de prova admitidos nas leis tributárias.

3 – A petição considera-se tacitamente deferida se não lhe for dada qualquer resposta no prazo de seis meses, salvo quando a falta desta for imputável ao contribuinte.

4 – Caso já tenham terminado os prazos gerais de reclamação ou de impugnação judicial do acto tributário, a decisão do procedimento previsto no presente artigo apenas produz efeitos para o futuro.”

⁸³⁹ Será de atentar também ao disposto no Ofício-Circulado n.º 20061/2002, de 18 de Fevereiro, que versa sobre este procedimento contraditório próprio, previsto no art. 64.º do CPPT:

“1 – O interessado que pretenda ilidir qualquer presunção prevista nas normas de incidência tributária deverá, para o efeito, solicitar a abertura de procedimento contraditório próprio.

O procedimento será instaurado no Serviço de Finanças da área do domicílio ou sede do contribuinte, ou da liquidação, mediante petição escrita do contribuinte dirigida àquele órgão, acompanhada dos demais documentos que permitam verificar e completar os dados naquela alegados, no prazo que medeia entre a verificação dos pressupostos de facto de que a lei faz decorrer a presunção da existência de rendimentos tributáveis e o termo do prazo para a reclamação graciosa ou impugnação judicial do acto de liquidação do imposto.

2 – A competência para a decisão é do Chefe do Serviço de Finanças, considerando-se a petição tacitamente deferida se, no prazo de seis meses, não lhe for dada qualquer resposta, salvo quando a falta desta for imputável ao contribuinte.

3 – O interessado deve ser notificado do teor do despacho. Caso este seja no sentido da improcedência do pedido, deve a sua notificação conter a decisão e seus fundamentos de facto e de direito, os meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado.

4 – São revogadas as instruções contidas no Ofício-Circulado n.º 27/91, de 12 de Dezembro e do Ofício-Circular n.º 4/96, de 13 de Outubro.”

Deste modo, a consagração deste procedimento especial não exclui a possibilidade de se requerer a ilisão através de outro meio de reacção, gracioso ou contencioso. A autonomia desde procedimento justifica-se em casos mais específicos: i) tanto pela desnecessidade de um outro meio “normal” de garantia, ii) como pela eventual insuficiência ou inadequação desses meios, iii) quer ainda por se pretender apenas anteciper uma situação de facto que se vai repetir, que ainda não se verificou ou cujo prazo de reacção já se encontra ultrapassado, assim gerando efeitos para o futuro.

Quanto à primeira hipótese, é esse o sentido do art. 64.º, n.º 1 do CPPT e da expressão “*caso não queira utilizar*”⁸⁴⁰, que também nos parece sair reforçado pelo disposto no art. 64.º, n.º 4 do CPPT⁸⁴¹. Na nossa leitura, este procedimento é adequado e suficiente quando a única objecção a uma liquidação contende com a ilisão de presunções⁸⁴². Porém, constituindo essa a única objecção, tal não prejudica a possibilidade de recurso, em alternativa, à reclamação graciosa ou à impugnação judicial⁸⁴³. A opção pelo procedimento de ilisão de presunções implica a renúncia a outro meio de reacção, mas apenas no que concerne à questão da ilisão⁸⁴⁴. Por outras palavras, o recurso ao procedimento de ilisão de presunções apenas impede o sujeito passivo de levantar aquela mesma questão em sede, designadamente, de reclamação graciosa, não precludindo o direito de aí se levantarem questões distintas, de forma cumulativa ou paralela ao procedimento de ilisão de presunções.

⁸⁴⁰ “O interessado que pretender ilidir qualquer presunção prevista nas normas de incidência tributária deverá para o efeito, caso não queira utilizar as vias da reclamação graciosa ou impugnação judicial de acto tributário que nela se basear, solicitar a abertura de procedimento contraditório próprio”.

⁸⁴¹ “Caso já tenham terminado os prazos gerais de reclamação ou de impugnação judicial do acto tributário, a decisão do procedimento previsto no presente artigo apenas produz efeitos para o futuro”.

⁸⁴² Neste sentido, cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, CPPT - Anotado e Comentado... Vol. I, p. 591: “Se o procedimento para ilidir uma presunção é instaurado dentro do prazo em que pode ser impugnado graciosa ou contenciosamente o acto tributário, os efeitos da decisão deste procedimento repercutem-se no acto referido, tendo os efeitos que teria sobre o acto uma decisão proferida nesses processos de impugnação”.

⁸⁴³ Cfr. *Ibidem*, p. 588: “[...] esta possibilidade de utilização de um procedimento próprio para ilidir a presunção, relativamente a actos de liquidação já praticados, é permitida em alternativa com as possibilidades de impugnação administrativa e contenciosa”. Ainda, p. 589: “[...] o procedimento [...] não é de uso obrigatório, pelo que o interessado poderá na reclamação graciosa ou na impugnação judicial que deduzir relativamente ao acto de liquidação ilidir qualquer presunção que nele tenha sido aplicada” e p. 591.

⁸⁴⁴ Cfr. *Ibidem*, p. 588: “Por força daquela condição da utilização deste procedimento, o seu uso implica que o contribuinte não quer utilizar a reclamação nem impugnação, isto é, a sua utilização terá insita renúncia aos direitos de reclamar graciosamente ou impugnar contenciosamente o acto tributário praticado, com fundamento na não verificação do facto a que se refere a presunção. No entanto, mesmo que faça uso da faculdade prevista neste artigo, o interessado continuará a poder reclamar graciosamente ou impugnar judicialmente o acto tributário invocando qualquer outro vício”.

No que concerne à segunda hipótese, melhor exemplificando, segundo LOPES DE SOUSA, *“um mesmo interessado pode ver-se na necessidade de ilidir a mesma presunção em vários actos tributários, como é frequente acontecer nos casos de responsabilidade subsidiária”*⁸⁴⁵. Em semelhante situação, o sujeito passivo teria de multiplicar as reclamações graciosas, as impugnações judiciais e, eventualmente, oposições a execuções fiscais, tantas vezes quantas as que fosse interpelado.

Por fim, a última hipótese, tratando-se ainda de situações de inadequação e insuficiência dos demais meios, pode ser ilustrada com o exemplo apontado por DUARTE MORAIS⁸⁴⁶, em que o sujeito passivo *“é notificado da liquidação de um imposto periódico de que entende estar isento ou de liquidações que entende sofrerem (todas) do mesmo erro”*, ou ainda com a possibilidade de antecipação da necessidade de ilisão de presunção, que pode, designadamente, derivar deste último exemplo ou também da aplicação combinada dos arts. 45.º, n.º 1 e 3 do CIRS e 6.º, al. e) e 13.º do CIS⁸⁴⁷. Nestes exemplos, este procedimento é suficiente e o mais adequado a resolver uma questão que se multiplica e/ou, previsivelmente, se vai multiplicar em várias liquidações, por um lado, possibilitando uma economia de meios e, por outro lado, constituindo mesmo o único meio (gracioso) adequado a tratar a questão com efeitos futuros. No caso de já ter sido ultrapassado o prazo de reclamação graciosa e impugnação judicial, este procedimento só produzirá efeitos futuros, nos termos do art. 64.º, n.º 4 do CPPT.

Um interesse acrescido neste procedimento pode ser encontrado na previsão do art. 64.º, n.º 3 do CPPT. Apresentado o requerimento, a Administração Tributária dispõe de seis meses para decidir, findos os quais o requerimento se presume tacita-

⁸⁴⁵ Cfr. *Ibidem*, pp. 589 e 592-593.

⁸⁴⁶ Cfr. MORAIS, RUI DUARTE, *Manual de Procedimento...* pp. 125-126, no que concerne ao procedimento de ilisão de presunções.

⁸⁴⁷ Traduzindo numa situação prática, imagine-se que estamos perante uma situação de partilhas, com uma doação de um imóvel isenta de Imposto de Selo, nos termos do art. 6.º, al. e) do CIS, ditando o art. 45.º, n.º 3 do CIRS que, no caso de posterior venda, se considera *“valor de aquisição o valor patrimonial tributário anterior à doação”*. Se o prédio não havia sido ainda avaliado segundo o CIMI, apenas irá ocorrer a primeira avaliação, obrigatória, após essa doação, nos termos do art. 37.º, n.º 1 do CIMI, por essa forma actualizando, em muito breve prazo, o valor patrimonial tributário do imóvel. Como o sujeito passivo tem de utilizar como referência, na doação, o valor patrimonial tributário constante da matriz, nos termos do art. 13.º, n.º 1 do CIS, se depois o sujeito passivo vende o imóvel em *“ajuste de partilhas”* pelo valor patrimonial tributário actualizado, então a lei presume que o valor de aquisição foi o valor patrimonial tributário não actualizado e o valor de venda o valor patrimonial tributário actualizado, assim conduzindo, previsivelmente, a uma liquidação por mais valias em sede de IRS. Em tal situação, este jogo de valores não tem qualquer adesão à realidade, não constituindo uma *real* mais valia.

mente diferido, consubstanciando uma excepção à regra geral prevista no art. 57.º, n.º 7 da LGT⁸⁴⁸.

*

Já no plano processual, se o interessado não pretender utilizar o procedimento de ilisão de presunções, poderá, em alternativa, utilizar a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, prevista no art. 145.º do CPPT. Esta acção perfila-se como uma acção próxima duma acção declarativa de simples apreciação⁸⁴⁹, não sendo, contudo, tão *simples* assim, uma vez que dela podem derivar efeitos constitutivos⁸⁵⁰.

Por conseguinte, num primeiro momento, o sujeito passivo tem à sua disposição dois meios de reacção específicos, com características de adequação únicas face aos demais meios de reacção: i) um gracioso: o procedimento de ilisão de presunções; ii) e outro contencioso: a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

Porém, devemos assinalar que, perante uma decisão de indeferimento de um procedimento especial de ilisão de presunções, o meio de reacção *recursivo* adequado não será a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, mas antes a acção administrativa especial, tal como se prevê no art. 97.º, n.º 1, al. p) e n.º 2 do CPPT e 191.º do CPTA⁸⁵¹. Assim é, desde logo, de acordo com o entendimento sufragado por DUARTE MORAIS, por esta acção não ter uma natureza recursiva, de impugnação de um acto administrativo, antes se enquadrando numa diferente forma de efectivação dos direitos, traduzida no reconhecimento judicial, como deriva do art. 268.º, n.º 4 da CRP⁸⁵².

⁸⁴⁸ Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *CPPT - Anotado e Comentado...* Vol. I, p. 591.

⁸⁴⁹ Cfr. RIBEIRO, ANA RITA MONTEIRO FERREIRA, *Acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*, Braga: Universidade do Minho, Tese de Mestrado, 2010a. Disponível em [www: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/19874>](http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/19874) pp. 86-91; e, no mesmo sentido, ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento...* pp. 285-286: “[...] esta acção – uma autêntica acção, instaurada ex novum no Tribunal tributário, não tendo, portanto, natureza recursiva – tem as características de uma verdadeira acção declarativa de simples apreciação [...]”.

⁸⁵⁰ Cfr. MORAIS, RUI DUARTE, *Manual de Procedimento...* p. 320.

⁸⁵¹ Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *CPPT - Anotado e Comentado*, Vol. II, p. 499. Pelo mesmo diapasão, cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento...* pp. 282-285.

⁸⁵² Cfr. MORAIS, RUI DUARTE, *Manual de Procedimento...* p. 320.

Como brevemente nos dá conta DUARTE MORAIS, esta dicotomia, entre acção de impugnação e acção de reconhecimento, gera considerável controvérsia em torno da delimitação do uso da acção de reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária face aos demais meios contenciosos impugnatórios⁸⁵³, em função do “*carácter de complementaridade em relação aos outros meios contenciosos*”⁸⁵⁴⁻⁸⁵⁵ que decorre do disposto no art. 145.º, n.º 3, que restringe o recurso a este meio processual às situações em que “*for o mais adequado*”⁸⁵⁶.

Assim, no que importa destacar no âmbito desta dissertação, a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária não será a mais adequada (e assim, será de todo inadmissível) se ao sujeito passivo apenas lhe

⁸⁵³ Cfr. *Ibidem*, pp. 320-323.

⁸⁵⁴ Este carácter de “*complementaridade*”, defendido pela mais recente jurisprudência, de forma maioritária, não é pacífico. Neste sentido, cfr. RIBEIRO, ANA RITA MONTEIRO FERREIRA, *Acção para reconhecimento...* pp. 109-132; esta autora, em análise jurisprudencial mais aprofundada, detecta uma forte disparidade terminológica caracterizadora desta acção: como meio residual, alternativo, subsidiário e complementar (pp. 110-112). Criticando essas caracterizações, que, segundo a autora, tendem a esvaziar a utilidade da acção defende que será mais adequado assinalar as situações em que não se pode aplicar: “*uma tutela de reconhecimento de direitos e interesses não pode ser utilizada quando existam actos administrativos incompatíveis com os direitos ou interesses a reconhecer como, por exemplo, actos impositivos ou proibitivos*” (p. 131). Debruçando-se sobre o art. 69.º, n.º 2 da LPTA, cfr. LEITÃO, ALEXANDRA, *Da pretensão subsidiariedade da acção para reconhecimento de direitos ou interesses legítimos face aos restantes meios contenciosos*. “*Cadernos de Justiça Administrativa*”, n.º 7, Jan/Fev 1998, pp. 16-23. Cfr. também ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento...* p. 285: “*o contencioso tributário é um contencioso pleno, no sentido em que procura dar seguimento à exigência constitucional de tutela jurisdicional completa (art. 268.º, n.º 5). Por isso se compreende que o processo de impugnação judicial, não sendo suficiente para proteger os particulares sempre que a sua esfera jurídica é afectada [...], deva ser complementado com um outro meio que abranja as situações por si não abrangidas*”.

Por oposição ao “*carácter de complementaridade*”, a doutrina tem vindo a afastar a subsidiariedade e a residualidade desta acção. Neste sentido, cfr. RIBEIRO, ANA RITA MONTEIRO FERREIRA, *Acção para reconhecimento...* p. 131: “*Entre o recurso contencioso e os meios dirigidos ao reconhecimento de direitos e interesses, a situação é de exclusão recíproca e de aplicabilidade residual do recurso contencioso: não existe espaço para uma relação de subsidiariedade e só excepcionalmente se verificarão situações de alternatividade*”. Cfr. também LEITÃO, ALEXANDRA, *Da pretensão subsidiariedade...* “*CJA*”, pp. 19-23. Também será de afastar uma verdadeira alternatividade, pois não se perfila (nem deseja) uma duplicação dos mecanismos legais e, como sintetiza FREITAS DA ROCHA, não se oferece a opção i) por um ou por outro, ii) por um seguido do outro ou iii) por um porque precluiu o prazo do outro. Neste sentido, cfr. ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento...* p. 285 e MORAIS, RUI DUARTE, *Manual de Procedimento...* p. 322.

⁸⁵⁵ Cfr. AcSTA de 21/10/2009, proc. n.º 0291/09 e AcSTA de 02/06/2010, proc. n.º 0118/10; sumaria-se no primeiro acórdão que: “*A acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária constitui um meio complementar dos restantes meios previstos no contencioso tributário, apenas podendo ser proposto quando for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse respectivo, face à globalidade dos meios ali existentes*”. Neste sentido, cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *CPPT - Anotado e Comentado*, Vol. II, p. 497, que afirma que a “*possibilidade de utilizar a acção para obter o reconhecimento judicial de um direito não reconhecido, por força da referida regra da complementaridade estará condicionada à inexistência de outro meio contencioso, que permita assegurar adequadamente a obtenção dos efeitos jurídicos pretendidos*”.

⁸⁵⁶ Cfr. MORAIS, RUI DUARTE, *Manual de Procedimento...* p. 321 e RIBEIRO, ANA RITA MONTEIRO FERREIRA, *Acção para reconhecimento...* p. 122: “*O exercício do direito de acção para o reconhecimento só se justifica quando o interessado invoque e demonstre a insuficiência ou a ineficácia do uso do meio normal, cabendo-lhe, pois, o ónus da prova do seu interesse processual. O mesmo é dizer que o direito de acção para o reconhecimento só deverá ser exercido quando não se mostre garantida uma efectiva tutela jurisdicional do direito ou interesse em causa, isto segundo uma ideia de complementaridade ou alternatividade instrumental, que não por uma ideia de subalternização ou de secundarização da acção em relação ao recurso*”. Similarmente, cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *CPPT - Anotado e Comentado*, Vol. II, p. 497, que defende que “*para ser admitida a utilização da acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo, quando exista um acto administrativo ou tributário expresso, bastará que se mostre duvidoso que o interessado consiga, através de a interposição de acção administrativa especial (anteriormente, recurso contencioso) ou impugnação judicial desse acto e respectiva execução de sentença anulatória, a eficaz tutela do seu direito ou interesse violado*”.

interessar atacar determinado actos ou procedimentos (sobre factos passados)⁸⁵⁷. Por outro lado, esta acção é a mais adequada se, designadamente, o interessado pretender: i) antecipar uma situação futura, seja por não ainda não ter sido objecto de liquidação, seja por terem sido ultrapassados os prazos de reclamação graciosa e impugnação judicial de um acto ou procedimento; ou ii) atacar a presunção subjacente ao acto ou procedimento e antecipar que a situação se poderá repetir com base no mesmo facto presumido.

Na pena de LOPES DE SOUSA, a acção é a mais adequada quando o interessado pretender *“uma decisão judicial que vincule a administração tributária não só relativamente a esse determinado acto já praticado, mas também no futuro, relativamente a situações idênticas que se venham a gerar entre o interessado e a administração tributária que tenham subjacentes os mesmos pressupostos fácticos e jurídicos”*⁸⁵⁸. Isto significa, em termos similares aos que expusemos supra quanto ao procedimento de ilisão de presunções, que o sujeito passivo poderá cumular esta acção, com o objectivo de ilidir a presunção, tanto em relação ao passado como em relação ao futuro, com a impugnação judicial, quando tenha outros argumentos que aí deseje expor⁸⁵⁹.

Ou seja, um ou vários actos ou procedimentos podem despoletar a necessidade de lançar mão desta acção e, quando o interessado antevê que a questão aí suscitada se tenderá a repetir, poderá utilizar esta acção se lhe interessar obter futuros e não meramente circunscritos àquele acto ou procedimento.

Adoptando o exemplo a que DUARTE MORAIS recorre (idêntico ao que aponta para o procedimento de ilisão de presunções), se o sujeito passivo *“é notificado da liquidação de um imposto periódico de que entende estar isento ou de liquidações que*

⁸⁵⁷ Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *CPPT - Anotado e Comentado...* Vol. I p. 497.

⁸⁵⁸ Cfr. *Ibidem*, p. 497.

⁸⁵⁹ Neste sentido, cfr. *Ibidem*, p. 500: *“Nos casos em que há um acto administrativo ou tributário susceptível de ser impugnado, haverá, porém, a possibilidade de utilizar a acção sempre que se pretenda a definição de uma questão jurídica que verse sobre uma situação que, por natureza, se repita no tempo, como é o caso das que se respeitam a tributos periódicos. Na verdade, o processo de impugnação judicial é um processo dirigido contra um ou mais actos tributários já praticados, sendo, para esse efeito, da sua impugnação contenciosa, o meio processual mais adequado. Mas, não pode ter por objecto a definição futura das relações jurídicas que se venham a estabelecer entre a administração tributária e os contribuintes. Se o contribuinte se encontra numa situação de facto em que se geram sucessivas relações semelhantes com a administração tributária, o meio adequado não só para definir o seu conteúdo quanto ao passado e quanto ao futuro é a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, pois só esta tem potencialidade para esta definição futura”*.

entende sofrerem (todas) do mesmo erro”, então esta acção afigura-se mais adequada (aliás, a única capaz⁸⁶⁰) de solucionar o problema de uma forma transversal e definitiva⁸⁶¹. Porém, devemos voltar a sublinhar que não se trata de uma situação de subsidiariedade ou tampouco de plena alternatividade: o interessado deverá lançar mão desta acção de forma complementar, cumulando-a, nesta situação particular, com o meio impugnatório adequado⁸⁶².

⁸⁶⁰ Cfr. *Ibidem*, p. 498: “Com efeito, em situações deste tipo, o processo de impugnação judicial ou a oposição à execução fiscal não são meios adequados para apreciação da pretensão do interessado, pelo que nem se pode equacionar a possibilidade de serem mais adequados do que a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

⁸⁶¹ Cfr. MORAIS, RUI DUARTE, *Manual de Procedimento...* p. 322.

⁸⁶² Cfr. SOUSA, JORGE LOPES DE, *CPPT - Anotado e Comentado...* Vol. I, p. 498: “quando justificadamente o contribuinte pretender a definição judicial dos seus direitos em matéria tributária para além da mera impugnação contenciosa de actos de liquidação, não há obstáculo a que utilize a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, em que cumule com o pedido de anulação de actos os pedidos que entender adequados”.

EPÍLOGO: Conclusões

Finalizando a nossa incursão pelo tema da ilisão de presunções consagradas em normas de incidência tributária, centrada no art. 73.º da LGT, resta-nos sintetizar as seguintes conclusões, numa exposição que não seguirá, necessariamente, a ordem por que os assuntos foram tratados ao longo da dissertação, pese embora a divisão consoante as partes:

Parte I

§ 1. A noção de presunção relevante para a ciência jurídica não é a que deriva do seu sentido meramente linguístico, âmbito em que pode corresponder a uma multiplicidade de sentidos, pelo que importa reiterar a diferença entre a presunção ajurídica e a presunção jurídica.

§ 2. A noção de presunção jurídica decorre da noção prevista no art. 349.º e ss. do CC, sendo commumente definida como um processo lógico através do qual, partindo de um facto-base, conhecido, se alcança um facto-presumido, desconhecido.

§ 3. O facto-base refere-se ao facto cuja prova permite ao decisor desencadear a presunção, enquanto que o facto-presumido constitui o facto não directamente provado e que se pretende alcançar a partir do facto-base, sendo o enlace entre o facto-base e o facto-presumido fixado através de um nexo lógico, que deve traduzir-se num raciocínio lógico alicerçado em máximas de experiência (*id quod plerumque accidit*).

§ 4. As presunções jurídicas são subcategorizadas em presunções legais e judiciais, sendo que as primeiras consistem em normas criadas pelo legislador, através das quais este estabelece uma verdade apriorística, que não admite prova em contrário do facto-presumido, no caso das presunções *iuris et de iure*, uma verdade hipotética, que admite prova em contrário do facto-presumido, no caso das presunções *iuris tantum* (sendo ainda de destacar, dentro destas, as presunções mistas ou *iuris tantum* de prova limitada, em que só se admite certo tipo específico de prova em contrário), e as segundas consistem na presunção jurídica efectuada pelo julgador.

§ 5. Do ponto de vista lógico-formal, seguindo WRÓBLEWSKI, que rejeita as presunções *iuris et de iure* como presunções em sentido estrito, só devemos ter uma presunção como uma verdadeira presunção quando é admissível prova em contrário, assim reconhecendo a verdade como meramente hipotética, por oposição a uma verdade aprioristicamente determinada de forma conclusiva, pelo que, seguindo ULLMANN-MARGALIT, concluímos que uma presunção só será efectivamente uma presunção se for admitida prova em contrária, pois exige um exercício de “*holding as true*”, de tomar como verdade, de reputar como verdadeiro.

§ 6. No quadro lógico-formal, seguindo WRÓBLEWSKI, distinguimos a presunção *iuris tantum* material da presunção *iuris tantum* formal, definindo a primeira como uma norma de comportamento condicionada pelo estabelecimento de um facto e a ausência de prova em contrário e a segunda como aquela em que se verifica apenas o elemento da ausência de prova.

§ 7. Uma perspectiva de distinção, de manifesta pertinência, entre a presunção *iuris tantum*, presunção *iuris et de iure* e a ficção legal reside na gradação probabilística que traduz a convicção e certeza do legislador quanto à correspondência dum certo facto presumido com a realidade, traduzindo a presunção *iuris tantum* uma maior vacilação, que se traduz na admissão da prova em contrário, enquanto que a presunção *iuris et de iure* traduz uma maior e irredutível convicção ou certeza quanto à realidade presumida e, por fim, a ficção legal, quando correctamente empregue pelo legislador, traduz uma abstracção da realidade, *presumindo* um facto que sabe ser, provavelmente, falso.

§ 8. Enquanto que naquela perspectiva, a presunção *iuris et de iure* surge mais próxima da presunção *iuris tantum*, em virtude da ênfase no nexó lógico e nas máximas de experiência em que assenta, a perspectiva que focamos ao longo da dissertação incide na questão da verdade, que é aprioristicamente determinada na presunção *iuris et de iure* e na ficção legal, mas que é meramente hipotética na presunção *iuris tantum*.

§ 9. Colocando a ênfase na problemática da verdade, parece-nos particularmente útil a distinção que FONSECA postula entre a verosimilhança e a probabilidade: coloca a verosimilhança “*no quadro do id quod plerumque accidit e das máximas de experiência*”, conclui que se deve falar em verosimilhança como algo que “*aparec[e] a priori e em abstracto*”, pelo que estamos “*somente no campo da afirmação factual, cuja existência parece verosímil se corresponde à normalidade*” – assim correspondendo à presunção *iuris et de iure* e à ficção legal –; por outro lado, aponta que a probabilidade “*resulta, de facto, in concreto e a posteriori da convicção do juiz, depois de avaliada a prova de que dispõe e de depois de conhecidos os factos*” – assim ajustando-se à ideia, inerente à presunção *iuris tantum*, de, na senda de ULLMANN-MARGALIT, reputar algo como verdade (*holding as true*).

§ 10. A presunção *iuris tantum*, na pena de GOMES CANOTILHO, “*tem o “charme” de uma dupla abertura para as evoluções regulativas*”, constituindo, dessa forma, uma técnica legislativa adequada a situações de inovação, enquanto que a presunção *iuris et de iure* e a ficção legal correspondem a técnicas legislativas que não se coadunam com semelhante objectivo de inovação.

§ 11. O problema, no âmbito do direito tributário, reside nos constrangimentos inerentes ao princípio da legalidade, segundo o qual a Administração Tributária só pode actuar com base em lei prévia, pois, tende a existir uma certa confusão entre as funções legislativas (de lei fiscal) e executivas (de execução da lei fiscal) do Governo, que por vezes recorre à ficção legal, como se estivesse a adoptar a *fictio iuris* que estava à disposição do pretor, administrador da justiça, não legislador, em reacção a novos fenómenos económicos e modelos de planeamento fiscal.

§ 12. Ao contrário da ficção legal, que constituía uma técnica legislativa de consolidação, a *fictio iuris* constituía uma técnica não legislativa com uma função de inovação, que servia para dar uma resposta concreta a questões iminentemente práticas a que o *Corpus Iuris Civilis* não respondia directamente, não dotando, ao contrário da ficção legal, o ordenamento de inflexibilidade.

§ 13. Nesta sequência de exposição, consideramos ser da maior relevância o destaque efectuado por LEITE DE CAMPOS, SILVA RODRIGUES e LOPES DE SOUSA e ainda por ITALIA, quanto à distinção entre presunção *iuris tantum* explícita e implícita, uma vez que as presunções podem surgir implícitas, sem a utilização da expressão “*presume-se*” ou semelhante, em normas de incidência tributária, impondo-se a análise da norma no sentido de aferir se uma presunção está subjacente à sua génese e que existe “*na sombra*”, independentemente da técnica legislativa que aparentemente foi utilizada.

§ 14. Neste contexto, seguindo GOMES CANOTILHO, parecem-nos ser extremamente pertinentes as suas considerações quanto à observação da captação normativa de regras de experiência sob uma perspectiva de análise estatística, distinguindo as deduções determinísticas das deduções probabilísticas.

§ 15. As deduções determinísticas só são admissíveis quando um certo indício é, “*sem excepção, uma condição necessária e suficiente*” da verificação de um certo facto, pelo que uma presunção determinística implica o repúdio da prova em contrário, criando uma verdade apriorística, traduzindo-se numa presunção *iuris et de iure*.

§ 16. O legislador, positivando uma presunção que subjaz uma dedução determinística, quando o que está na génese da norma é, meramente, a constatação de um “*frequentismo probabilístico*”, está a actuar de forma imprudente, ao não permitir a prova em contrário.

§ 17. As deduções probabilísticas implicam o reconhecimento de que a verificação de um determinado indício “*não pode nem deve ser considerado como condição suficiente nem como condição necessária*” para se presumir a verificação de outro facto, pelo que uma presunção probabilística significa aceitar que aquele saber é meramente hipotético e provisório, traduzindo-se numa presunção *iuris tantum*.

§ 18. O recurso a técnicas legislativas presuntivas desempenha a função ou tem por objectivo a garantia de certos valores e a protecção de certos princípios do ordenamento jurídico que, seguindo a classificação defendida por WRÓBLEWSKI, ABELLÁN e PIRES DE SOUSA, de ordem de ideológica ou técnica.

§ 19. Os valores ideológicos correspondem aos interesses que a norma de presunção é capaz ou pretende garantir, assumindo que não será mais fácil efectuar a prova em contrário, enquanto que os valores técnicos correspondem a um interesse ou uma preocupação com a eficácia na administração da justiça, assim representando *“objectivos de eficácia pragmática exigidos pelo concreto domínio em causa”*, numa relação de instrumentalidade com os valores ideológicos, e gerando tensões com o princípio da verdade material.

§ 20. Afirmar-se que o que se persegue no procedimento e no processo é a melhor aproximação possível da verdade é afirmar que se procura uma eficiente administração da justiça.

§ 21. Não obstante, concluímos que a praticabilidade não é um fim em si mesmo, sobressaindo apenas numa lógica de *ultima ratio*, sobretudo num domínio como o direito tributário em que se tem por objectivo a tributação segundo a capacidade contributiva, pois, apesar de só podermos almejar uma justa repartição dos encargos tributários através de uma tributação que leve em consideração o princípio da eficiência do sistema tributário e assim adopte soluções de maior pragmatismo, sempre se haverá de tomar em consideração, como ENGLISH sublinha, que, especialmente no direito tributário, *“a apresentação de provas no caso concreto não é mais cara ou pode não ser mais cara do que aquela que se presta quanto ao montante do respectivo imposto”*.

§ 22. Significa isto que o recurso a técnicas presuntivas em direito tributário tem um carácter híbrido, por ter como função, simultânea, a prossecução de valores ideológicos e técnicos, mas, ainda, que o valor técnico, a necessidade de eficiência e a preocupação de praticabilidade, não se deve sobrepor à desejada verdade material, especificamente através da apriorística e irredutível negação da entrada da verdade – à tributação segundo a capacidade contributiva.

§ 23. Semelhante solução legislativa, que repudie a possibilidade da entrada da verdade no sistema tributário, no sentido da tributação de uma capacidade contributiva existente e real, afigura-se desproporcional, como tem vindo a ser reiterado quer pelo TJUE, tanto no domínio da tributação directa como indirecta, mas ainda por uma

parte crescente da doutrina e jurisprudência do ordenamento jurídico português, por, injustificadamente, não permitir a ilisão das presunções explícitas ou implícitas e, assim, a entrada da verdade e a ponderação da justiça do caso concreto exigida pelo princípio da tributação segundo a capacidade contributiva.

§ 24. A nosso ver, o que o legislador pretende operar através da permissão geral da ilisão das presunções admitida no art. 73.º da LGT é uma *relativização* da generalidade dos fenómenos presuntivos existentes no ordenamento jurídico-tributário e, por conseguinte, não importa se o invólucro normativo assume a forma aparente de presunção *iuris et de iure*, de ficção legal ou até de um uso.

§ 25. Importa, precisamente, ver para além da técnica utilizada e averiguar se se pode detectar nela uma presunção implícita de uma capacidade contributiva, um salto lógico, ainda que a máxima de experiência seja difícil de descortinar ou que se perceba uma ténue probabilidade nesse nexos, pois o que se pretende perseguir é a melhor aproximação possível da verdade material e a justa repartição dos encargos tributários, pelo que essa presunção não poderá ter como consequência irreduzível a tributação de uma capacidade contributiva inexistente ou irreal.

§ 26. Defendemos, na senda de LOPES DE SOUSA e de alguma jurisprudência mais recente, que *“é admissível ilidir as presunções implícitas porque o que se pretende «sempre» é tributar rendimentos reais e não inexistentes e é por esta razão, de se querer «sempre» tributar valores reais, que a o art. 73.º da LGT permite «sempre» ilidir presunções”*.

Parte II

§ 27. A expressão *“normas de incidência tributária”* prevista no art. 73.º da LGT deverá ser entendida num sentido amplo, justificando-se uma demarcação do denso debate doutrinal e jurisprudencial em torno da temática da reserva de lei.

§ 28. Deve abranger qualquer tributo, nominado, inominado ou futuro, no sentido conferido pelo art. 3.º da LGT, assim englobando impostos, taxas ou contribuições, o que implica, naturalmente e desde logo, que a incidência tributária, no contexto do art. 73.º da LGT, não deve ser confundida com a noção de incidência do imposto, como

implica ainda a indiferença, neste contexto, da figura de tributo com que nos confrontamos em concreto.

§ 29. Conforme tem vindo a ser defendido pela jurisprudência mais recente, incluindo a do Tribunal Constitucional, bem como alguma doutrina, particularmente LEITE DE CAMPOS, SILVA RODRIGUES e LOPES DE SOUSA, e SÉRGIO RIBEIRO, a noção de incidência tributária abarca tanto a noção de norma de incidência subjectiva e objectiva, aí inserindo, também a nosso ver, as indissociáveis normas de quantificação, pelo que a tradicional separação entre normas de definição e determinação da matéria colectável não deve relevar para efeito do art. 73.º da LGT.

§ 30. Ainda neste contexto, partindo da lição de Sérgio Vasques e da distinção entre imposto, contribuição e taxa e a alusão a uma gradação entre estas figuras, correspondendo a primeira a prestações eventuais, a segunda a prestações presumidas e a terceira a prestações efectivas, parece-nos legítima a possibilidade de ilisão em relação à efectiva obtenção de uma prestação presumida, no contexto das taxas e contribuições.

Parte III

§ 31. O princípio do inquisitório, que encontra fundamento na exigência decorrente do princípio da igualdade e da imparcialidade, traduz-se no poder-dever, que impende sobre a Administração Tributária, de realizar ou ordenar oficiosamente as diligências que se lhe afigurem necessárias e úteis ao apuramento da verdade material, imparcialmente procurando alcançar uma decisão mais justa e que melhor responda ao princípio da capacidade contributiva e da justa repartição dos encargos fiscais.

§ 32. A Administração Tributária não pode limitar os meios de prova ao dispor do sujeito passivo, através de decisões administrativas, como decorre do art. 50.º e 69.º, al. e) do CPPT, pelo que é de admitir, *a priori*, qualquer meio de prova, desde que se afigure necessário, pertinente e relevante, sob pena de o acto tributário vir a ser anulado, por vício de forma, se o tribunal vier a considerar que a instrução foi insuficiente.

§ 33. Cabe à Administração Tributária diligenciar pela obtenção dos meios de prova quando tal diligência esteja à sua disposição, mas já não cabe à Administração Tributária (nem ao Tribunal, incumbido também de um dever de inquirir, como decorre do art. 99.º, n.º 1 da LGT) sanar a inércia de um sujeito passivo que não procure colaborar e esclarecer, quando tal é solicitado pela Administração Tributária.

§ 34. O princípio da colaboração no direito tributário (art. 59.º da LGT) tem, por comparação com o direito administrativo (art. 7.º do CPA), a especialidade da sua reciprocidade, assim exigindo tanto à Administração Tributária como aos sujeitos passivos que colaborem na descoberta da verdade material.

§ 35. O princípio da colaboração implica, para a Administração Tributária, em particular, que esta informe e preste a assistência necessária ao cumprimento dos deveres acessórios dos sujeitos passivos (art. 59.º, n.º 3, al. a) e c) da LGT), bem como dos seus deveres de esclarecimento (art. 59.º, n.º 3, al. d) e n.º 4 da LGT e art. 48.º do CPPT) e ainda que convide os sujeitos passivos a suprir as deficiências e regularizar a contabilidade que se encontre com erros ou inexactidões que se afigurem supráveis.

§ 36. Reciprocamente, de acordo com o art. 59.º, n.º 4 da LGT, deve o sujeito passivo diligenciar por bem esclarecer, rectificar e regularizar a sua situação tributária, sob pena, como sumariza FREITAS DA ROCHA, de a Administração Tributária poder ficar legitimada a recorrer a métodos indirectos de tributação, de conduzir à perda de benefícios fiscais, à aplicação de um agravamento à colecta, à responsabilidade disciplinar, contra-ordenacional e criminal.

§ 37. A regra de distribuição do ónus de prova prevista no art. 74.º da LGT há-de ser temperada, no direito tributário, pelo dever de agir e inquirir imparcialmente, que cabe à Administração Tributária e pelo dever de colaborar reciprocamente que cabe a ambos os sujeitos da relação jurídica tributária, orientados para a descoberta da verdade material.

§ 38. Assim, à Administração Tributária cabe o ónus de prova dos factos constitutivos do direito a tributar e ao sujeito passivo o ónus de prova dos factos modificativos e impeditivos.

§ 39. Porém, se, por um lado, perante um incumprimento do dever de colaboração por parte do sujeito passivo, a Administração Tributária *“não está dispensada de averiguar os factos que interessem à decisão do procedimento”* (art. 58.º da LGT e 91.º, n.º 2 do CPA), por outro lado, não lhe cabe suprir a inércia do sujeito passivo, quando este, designadamente, não corresponde aos pedidos de esclarecimento da Administração Tributária ou não procura desenvolver um suficiente esforço probatório dos factos por si alegados, salvaguardados os casos de recusa legítima de cooperação.

§ 40. Por outro lado, a eventual inércia ou não exaustividade da Administração Tributária pode levar à anulabilidade da liquidação, se se vier a considerar que esta não solicitou as diligências ou documentos que se revelem essenciais para o apuramento da verdade material ou se não tiver fundamentado, assistido e esclarecido suficientemente o sujeito passivo no seu esforço probatório, exigência que decorre do art. 48.º da CPPT.

§ 41. Estes princípios encontram-se a montante da regra de repartição ónus de prova genérica instituída no art. 74.º da LGT e 100.º do CPPT, como a jurisprudência tem vindo a assinalar.

§ 42. Nesta perspectiva, podemos demarcar esses momentos e, na expressão de HARET e FERRAGUT, conceber que a Administração Tributária tem antes, num primeiro momento, um *“dever”* de provar, quer a prova implique que se chegue à conclusão que há lugar a tributação, quer implique que não se verificou qualquer facto tributário, quer os elementos probatórios sejam mais ou menos favoráveis à arrecadação de impostos, aplicando-se a regra de distribuição do *ónus* de prova, enquanto regra para evitar o *non liquet*, apenas *a posteriori*.

§ 43. Estas considerações não prejudicam a constatação de que, seguindo FABO e PALAO TABOADA, a actividade desenvolvida pela Administração Tributária é uma *“actividade comprovação”* e não de prova em sentido estrito ou técnico, desde logo pelas características estruturais do procedimento tributário, mas também pela constatação, parafraseando SIMÓN ACOSTA, de que *“provar é demonstrar a outro a conformidade de uma afirmação sobre um facto com a realidade”* e, consequentemente,

pese embora as declarações legais de imparcialidade, a Administração Tributária é, simultaneamente, instrutura e decisora do procedimento, cabendo a incumbência de *controlar* a legalidade à função jurisdicional, que poderá actuar, verdadeiramente, como terceiro imparcial.

§ 44. Ainda fundamental para o funcionamento do sistema tributário é a presunção de veracidade e de boa fé das declarações prevista no art. 75.º da LGT, pois apenas desta forma se logra dotar o sistema da eficiência desejada.

§ 45. Como esta presunção se encontra tão interligada com o princípio da colaboração que, nos termos do art. 48.º, n.º 2 do CPPT, já pressupõe que o contribuinte, na sua actuação, *“coopera[rá] de boa fé”* e *“esclarece[rá] de modo completo e verdadeiro os factos de que tenha conhecimento”*, defendemos que estamos perante uma presunção aparente que, na definição de FABO, se *“caracterizam por serem normas de aparência presuntiva em que o facto que aparece como presumido integra, necessariamente, a afirmação base”*: o sujeito passivo apenas beneficia de uma presunção de veracidade das declarações desde que actue com rectidão e seja verdadeiro nas mesmas declarações.

§ 46. A possibilidade de ilisão de presunções prevista no art. 73.º da LGT está aberta a ambos os sujeitos, apesar de poderem ser suscitadas dúvidas no que concerne a uma eventual desigualdade de tratamento por parte da Administração Tributária, porém, reconhecendo que esta tem o dever de conhecer, de agir e de se pronunciar em conformidade, deverá ressaltar-se que esta apenas pode conhecer, em primeiro lugar, se se aperceber: tal exercício parece-nos importante, sobretudo do ponto de vista da boa evolução da aplicação do direito tributário a médio e longo prazo, potenciando, nomeadamente, o desenvolvimento do direito tributário, circulatório ou não.

§ 47. Esta possibilidade prevista no art. 73.º da LGT, uma vez que a Administração Tributária pode aperceber-se que a tributação de um sujeito passivo que é presumida pela lei não corresponde com a realidade, mas ser capaz de alcançar a tributação adequada, sem necessidade de recorrer a métodos indirectos, é distinta das possibili-

dades tipificadas no art. 75.º, n.º 2 da LGT, que configuram situações patológicas, através dessa tipificação, o legislador permite que a Administração prove certos factos, meros factos-base, que vêm a permitir o recurso a técnicas presuntivas, técnicas essas que permitirão alcançar um facto-presumido.

§ 48. Detectando indícios suficientes relativos a uma das situações descritas nas alíneas do art. 75.º, n.º 2 da LGT, que traduzem situações tipificadas, ainda que de forma abrangente, de afastamento da verdade das declarações e de deficiente esclarecimento e, assim, do insuficiente cumprimento dos deveres de colaboração recíproca, recta, verdadeira e de boa fé, cabe à Administração Tributária a prova dos factos-base aí previstos e já não da efectiva capacidade contributiva.

§ 49. O dever de fundamentação das decisões da Administração Tributária, patente no art. 77.º da LGT, que a obriga a exprimir as razões de facto e de direito, de forma clara, que permita ao destinatário perceber o *“itinerário cognoscitivo e valorativo seguido pelo autor da decisão para decidir no sentido em que decidiu e não em qualquer outro”*, será mais intenso nestas situações, como decorre do disposto no art. 77.º, n.º 4 da LGT.

§ 50. A exigência legal, prevista no art. 77.º, n.º 5 da LGT, de que a fundamentação da Administração Tributária *“deverá também incluir as razões da não aceitação das justificações apresentadas pelo contribuinte”, “em caso de aplicação de métodos indirectos por afastamento dos indicadores objectivos de actividade de base científica”* (art. 87.º, al. c) e 89.º, n.º 1 da LGT), pese embora a especialidade da norma, deverá ser aplicável, de um modo geral, às situações de ilisão de presunção, no contexto do art. 73.º da LGT, pois não vislumbramos razão para que não seja de exigir que a Administração Tributária expresse porque razão não aceita as justificações ou as provas apresentadas.

§ 51. Não só na fundamentação final, que apenas surge a montante, tal conduta parece-nos ser exigível no âmbito do princípio de colaboração recíproca previsto no art. 59.º, n.º 1 e, num elenco não taxativo, n.º 3 da LGT.

§ 52. Em relação ao grau de prova exigível para a ilisão de presunções, adoptando as expressões de MENDONÇA e REGLA, podemos distinguir entre estratégias de bloqueio, quando se trata de atacar o facto-base, e de estratégias de destruição, quando se trata de atacar o facto-presumido.

§ 53. No que concerne ao grau de prova exigível para a ilisão do facto-base de presunções: i) se um facto for provado por prova bastante, então este cede com a contraprova, que tem por fim tornar duvidoso o facto, nos termos do art. 346.º do CC, assim bastando provar o suficiente para gerar dúvida ou incerteza quanto à verificação do facto; ii) já se for provado através de prova plena, esta apenas cede mediante a prova em contrário que, de acordo com o art. 347.º do CC, significa que é necessário mostrar que o facto não é verdadeiro.

§ 54. Já no que concerne ao grau de prova exigível para a ilisão do facto-presumido de presunções: só pode ser afastado através da prova em contrário, como decorre do art. 73.º da LGT, e, por conseguinte, exige-se, para a sua negação, a demonstração de que o facto não é verdadeiro.

§ 55. Não obsta, apesar de se afigurar um exercício complexo, que um sujeito procure efectuar a prova em contrário do nexo lógico da presunção, pois, na pena de ANTÓNIO VITORINO, tal *“não constitui a negação do juízo de probabilidade genérico formulado pela norma legal, ou seja, da verosimilhança da máxima de experiência, mas da sua eficácia concreta”*.

§ 56. A previsão do procedimento especial e autónomo de ilisão de presunções, patente no art. 64.º da CPPT, esclarece que a possibilidade prevista no art. 73.º da LGT é geral e transversal, podendo ser invocada tanto no procedimento como no processo, nomeadamente em sede de audiência prévia de procedimento de liquidação, de reclamação graciosa, de revisão do acto tributário, impugnação judicial, etc.

§ 57. A autonomia desse procedimento justifica-se em casos mais específicos: i) tanto pela desnecessidade de um outro meio *“normal”* de garantia, ii) como pela eventual insuficiência ou inadequação desses meios, iii) quer ainda por se pretender apenas

antecipar uma situação de facto que se vai repetir, que ainda não se verificou ou cujo prazo de reacção já se encontra ultrapassado, assim gerando efeitos para o futuro.

§ 58. Do procedimento de ilisão de presunções cabe recurso através da acção administrativa especial, tal como se prevê no art. 97.º, n.º 1, al. p) e n.º 2 do CPPT e 191.º do CPTA.

§ 59. Uma via processual alternativa, se o interessado não pretender utilizar o procedimento de ilisão de presunções, encontra-se na acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, prevista no art. 145.º do CPPT, que se perfila como uma acção próxima duma acção declarativa de simples apreciação, apesar de dela poderem derivar efeitos constitutivos, não tendo uma natureza impugnatória, antes se enquadrando numa diferente forma de efectivação dos direitos, traduzida no reconhecimento judicial, como deriva do art. 268.º, n.º 4 da CRP.

§ 60. No que importa destacar no âmbito desta dissertação, a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária não será a mais adequada (e assim, será de todo inadmissível) se ao sujeito passivo apenas lhe interessar atacar determinado actos ou procedimentos (sobre factos passados), mas, por outro lado, esta acção é a mais adequada se, designadamente, o interessado pretender: i) antecipar uma situação futura, seja por ainda não ter sido objecto de liquidação, seja por terem sido ultrapassados os prazos de reclamação graciosa e impugnação judicial de um acto ou procedimento; ou ii) atacar a presunção subjacente ao acto ou procedimento e antecipar que a situação se poderá repetir com base no mesmo facto presumido.

Jurisprudência

Por ordem alfabética (tribunal) e cronológica (acórdão):

Supremo Tribunal Administrativo:

AcSTA de 18/02/1988, proc. n.º 23175

AcSTA de 29/04/2004, proc. n.º 0133/04

AcSTA de 25/10/2005, proc. n.º 175/03

AcSTA de 17/11/2005, proc. n.º 0756/05

AcSTA de 12/01/2006, proc. n.º 0374/04

AcSTA de 24/10/2007, proc. n.º 479/07

AcSTA de 17/12/2008, proc. n.º 0327/08

AcSTA de 21/10/2009, proc. n.º 0291/09

AcSTA de 21/10/2009, proc. n.º 0583/09

AcSTA de 04/11/2009, proc. n.º 0553/09

AcSTA de 19/05/2010, proc. n.º 0734/09

AcSTA de 02/06/2010, proc. n.º 0118/10

AcSTA de 17/11/2010, proc. n.º 609/10

AcSTA de 02/03/2011, proc. n.º 0967/10

AcSTA de 02/03/2011, proc. n.º 0997/10

AcSTA de 02/03/2011, proc. n.º 01309/10

AcSTA de 22/03/2011, proc. n.º 0988/10

AcSTA de 29/02/2012, proc. n.º 0441/11

AcSTA de 07/03/2012, proc. n.º 0179/12

AcSTA de 07/03/2012, proc. n.º 0188/12

AcSTA de 02/05/2012, proc. n.º 0381/12

AcSTA de 05/07/2012, proc. n.º 0358/12

AcSTA de 05/07/2012, proc. n.º 0474/11

AcSTA de 11/07/2012, proc. n.º 0668/12

Supremo Tribunal de Justiça:

AcSTJ de 18/11/1999, proc. n.º 02P2530

AcSTJ de 29/09/2010, proc. n.º 520/00.7TBABT-A.S1

AcSTJ de 12/04/2011, proc. n.º 1595-C/2002.L1-1

AcSTJ de 31/01/2012, proc. n.º 117/95.1TBPNF-A.S1

Tribunal Central Administrativo Norte:

AcTCAN de 28/10/2010, proc. n.º 00715/07.2BEBRG

AcTCAN de 30/11/2011, proc. n.º 01520/05.6BEVIS

AcTCAN de 15/12/2011, proc. n.º 01902/11.4BEPRT

AcTCAN de 12/01/2012, proc. n.º 00624/05.0BEPRT

Tribunal Central Administrativo Sul:

AcTCAS de 30/06/1998, proc. n.º 653/98

AcTCAS de 22/05/2001, proc. n.º 4016/00

AcTCAS de 07/11/2002, proc. n.º 10648/01

AcTCAS de 25/03/2003, proc. n.º 7236/05.4

AcTCAS de 21/09/2004, proc. n.º 00017/04

AcTCAS de 03/05/2006, proc. n.º 04053/00

AcTCAS de 04/03/2008, proc. n.º 2259/08

AcTCAS de 21/04/2009, proc. n.º 0734/09

AcTCAS de 12/05/2009, proc. n.º 03006/09

AcTCAS de 26/05/2009, proc. n.º 2999/09

AcTCAS de 09/06/2009, proc. n.º 02771/08

AcTCAS de 09/06/2009, proc. n.º 3204/09

AcTCAS de 04/05/2010, proc. n.º 03903

AcTCAS de 15/02/2011, proc. n.º 04255/10

AcTCAS de 13/11/2011, proc. n.º 02622/07

AcTCAS de 10/07/2012, proc. n.º 05774/12

Tribunal Constitucional:

AcTC n.º 358/92 de 11/11/1992

AcTC n.º 57/95 de 16/02/1995

AcTC n.º 348/97 de 29/04/1997

AcTC n.º 84/03 de 12/02/2003

AcTC n.º 211/03 de 28/04/2003

AcTC n.º 452/03 de 14/10/2003

AcTC n.º 127/04 de 03/03/2004

AcTC n.º 252/05, de 10/05/2005

AcTC n.º 399/10 de 27/10/2010

Tribunal da Relação de Coimbra:

AcTRC de 07/05/2003, proc. n.º 2999/03

Tribunal da Relação de Lisboa:

AcTRL de 19/12/2002, proc. n.º 0085519

AcTRL de 04/11/2009, proc. n.º 2471-09.0TTLSB.L1-4

AcTRL de 28/06/2011, proc. n.º 737/07.3PLLSB.L1-5

AcTRL de 04/07/2012, proc. n.º 679/06.0GDTV.D.L1-3

Tribunal de Justiça da União Europeia:

AcTJUE de 23/02/1961, proc. 30/59, caso *De gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limu- burg*

AcTJUE de 31/03/1993, proc. C-19/92, caso *Kraus*

AcTJUE de 29/05/1997, proc. C-63/96, caso *Werner Skripalle*

AcTJUE de 12/02/2002, proc. C-324/00, caso *Lankhorst-Hohorst*

AcTJUE de 24/07/2003, proc. C-280/00, caso *Altmark Trans GmbH e Outros*

AcTJUE de 21/02/2006, proc. C-255/02, caso *Halifax*

AcTJUE de 23/02/2006, proc. C-513/03, caso *van Hilten*

AcTJUE de 12/09/2006, proc. C-196/04, caso *Cadbury Schweppes*

AcTJUE de 13/03/2007, proc. C-524/04, caso *Thin Cap Group Litigation*

AcTJUE de 18/07/2007, proc. C-231/05, caso *Oy AA*

AcTJUE de 23/04/2008, proc. C-201/05, caso *CFC and Dividend Group Litigation*

AcTJUE de 11/12/2008, proc. C-407/07, caso *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*

Bibliografia

- ABELLÁN, MARINA GASCÓN, *Los hechos en el derecho*, 2ª ed. Madrid: Marcial Pons, 2004.
- AMARAL, DIOGO FREITAS, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. I, 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2010.
- AMARAL, DIOGO FREITAS, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. II, 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2011.
- ANDRADE, ANDRÉ MARTINS DE e SOARES, VANESSA FERNANDA, *O regime jurídico da subcapitalização*. "Revista fórum de direito tributário", Vol. 8, n.º 46, Julho 2010. Disponível em [www: <http://www.netinternacional.org/web/LinkClick.aspx?fileticket=OA3q8b_23Q4%3d&tabid=70>](http://www.netinternacional.org/web/LinkClick.aspx?fileticket=OA3q8b_23Q4%3d&tabid=70) e <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/33714>
- ANDRADE, MANUEL DE, *Noções Elementares de Processo Civil*, Coimbra: Coimbra Editora, 1976.
- BARROS, CARLOS PESTANA, *A Eficiência da Administração Fiscal: O caso dos Serviços de Finanças de Lisboa*. "Ciência e Técnica Fiscal", n.º 416, Jul/Dez, 2005, pp. 105-126
- BASTO, JOSÉ XAVIER DE, *O Princípio da Tributação do Rendimento Real e a Lei Geral Tributária*. "Fiscalidade", n.º 5, Janeiro 2001, pp. 5-21
- CALHEIROS, MARIA CLARA, *A base argumentativa na decisão judicial*. "Julgar", n.º 6, Setembro-Dezembro, 2008, pp. 71-76
- CALHEIROS, MARIA CLARA, *Prova e verdade no processo judicial*. "Revista do Ministério Público", ano 29, Abr-Jun 2008, n.º 114
- CAMARGO, MARGARIDA MARIA LACOMBE, *Hermenêutica e Argumentação*, 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

- CAMPOS, DIOGO LEITE DE, *As três fases de princípios fundamentantes do direito tributário*. "Revista da Ordem dos Advogados", Ano 67, Vol. I, Jan 2007
- CAMPOS, DIOGO LEITE DE; RODRIGUES, BENJAMIM SILVA e SOUSA, JORGE LOPES DE, *Lei Geral Tributária – Anotada e Comentada*, Lisboa: Encontro da Escrita, 2012.
- CANOTILHO, J. J. GOMES, *Cláusulas de rigor e Direito Constitucional*. "Revista de Legislação e de Jurisprudência", n.º 3971, Ano 141.º, Nov/Dez 2011, pp. 70-91
- CANOTILHO, J. J. GOMES, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2011b.
- CANOTILHO, J. J. GOMES e MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. I, 4ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.
- CANOTILHO, J. J. GOMES e MOREIRA, VITAL, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, Vol. II, 4ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2010.
- CARLOS, AMÉRICO BRÁS, *Os princípios da eficácia e de eficiência tributárias*. "Ciência e Técnica Fiscal", n.º 416, Jul/Dez 2005, pp. 163-181
- CARVALHO, ANTÓNIO JOAQUIM, *Custos da cobrança dos impostos a cargo da administração e dos contribuintes*. "Ciência e Técnica Fiscal", n.º 355, Jul/Dez 1989, pp. 7-30
- CARVALHO, PAULO DE BARROS, *Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência*, 3ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2004.
- CLOTILDE, CELORICO PALMA, *A Comunicação da Comissão Europeia sobre a aplicação de medidas anti-abuso*. "TOC - Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas", Ano X, n.º 114, Setembro 2009, pp. 40-45. Disponível em [www: <http://www.otoc.pt/downloads/files/1253203035_40a45_fiscalidade_final.pdf](http://www.otoc.pt/downloads/files/1253203035_40a45_fiscalidade_final.pdf) e <http://pt.calameo.com/read/000324981b64f501e26f4>>
- CORREIA, JOÃO CONDE, *O «Mito do Caso Julgado» e a Revisão Propter Nova*, Coimbra: Coimbra Editora, 2010.

COSTA, J. M. CARDOSO DA, *O enquadramento constitucional do Direito dos impostos em Portugal: a jurisprudência do Tribunal Constitucional*, coord. ou org. MIRANDA, JORGE *Perspectivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*, Vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 1997.

CUNHA, PAULO DE PITTA E, *A Tributação do Valor Acrescentado*, coord. ou org. ASSOCIAÇÃO FISCAL PORTUGUESA, INSTITUTO DE DIREITO ECONÓMICO, FINANCEIRO E FISCAL DA FACULDADE DO DIREITO DE LISBOA *Vinte anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherem Xavier de Basto*, Coimbra: Almedina, 2008.

CUNHA, PAULO DE PITTA E e SANTOS, LUÍS MÁXIMO DOS, *Sobre a incompatibilidade do direito comunitário do regime fiscal da subcapitalização*. "Fisco", n.º 119/121, Setembro de 2005, Ano XVI, pp. 3-25

DELGADO-OCANDO, J. M., *La Fiction Juridique dans le Code Civil Vénézuélien avec quelques Références à la Législation Comparée*, coord. ou org. PERELMAN, CH. & FORIERS, P. *Les Présomptions et les Fictions en Droit*, Bruxelles: Établissements Émile Bruylant, 1974.

DIAS, JOSÉ EDUARDO FIGUEIREDO e OLIVEIRA, FERNANDA PAULA, *Noções Fundamentais de Direito Administrativo*, 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2009.

DIAS, MARTA JOÃO, *A fundamentação do juízo probatório - breves considerações*. "Julgar", n.º 13 - Janeiro/Abril 2011, pp. 175-200

Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea da Academia das Ciências de Lisboa, Vol. II, Lisboa: Verbo, 2001.

DOURADO, ANA PAULA, *O princípio da legalidade fiscal na constituição portuguesa*, coord. ou org. MIRANDA, JORGE *Perspectivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*, Vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 1997.

- DOURADO, ANA PAULA, *O Princípio da Legalidade Fiscal - Tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra: Almedina, 2007.
- DOURADO, ANA PAULA, *Lições de Direito Fiscal Europeu*, Coimbra: Coimbra Editora, 2010.
- DUARTE, DAVID, *A Norma de Legalidade Procedimental Administrativa*, Coimbra: Almedina, 2006.
- FABO, DIEGO MARÍN-BARNUEVO, *Presunciones y técnicas presuntivas em Derecho Tributario*, Madrid: McGraw-Hill, 1996.
- FARIA, RITA LYNCE DE, *A Inversão do Ónus da Prova no Direito Civil Português*, Lisboa: Lex, 2001.
- FARIA, RITA LYNCE DE, *Apreciação da proposta de inversão do contencioso cautelar apresentada pela Comissão da Reforma do Código de Processo Civil. "Revista do Ministério Público"*, Cadernos - II - 2012, pp. 49-62
- FERNANDES, ABEL L. COSTA, *A Economia das Finanças Públicas*, Coimbra: Almedina, 2010.
- FERREIRA, EDUARDO PAZ, *A Constituição Económica de 1976: «Que reste-t-il de nos amours?»*, coord. ou org. MIRANDA, JORGE *Perspectivas Constitucionais nos 20 anos da Constituição de 1976*, Vol. I, Coimbra: Coimbra Editora, 1996.
- FERREIRA, ROGÉRIO FERNANDES, *Sobre o enquadramento fiscal da subcapitalização das empresas. "Ciência e Técnica Fiscal"*, n.º 392, Out/Dez 1998, pp. 169-182
- FONSECA, ISABEL CELESTE M., *Verdade e verosimilhança: o (provável) erro de Calamandrei. "Boletim da Faculdade de Direito (Universidade de Coimbra)"*, Vol. LXXXI, pp. 633-672
- FONSECA, ISABEL CELESTE M., *Processo Temporalmente Justo e Urgência - Contributo para a autonomização da categoria da tutela jurisdicional de urgência na justiça administrativa*, Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Tese de Doutoramento, 2006.

FORIERS, P., *Présomptions et Fictions*, coord. ou org. PERELMAN, CH. & FORIERS, P. *Les Présomptions et les Fictions en Droit*, Bruxelles: Établissements Émile Bruylant, 1974.

FRANCO, ANTÓNIO L. DE SOUSA, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, Vol. II, 4ª ed. Coimbra: Almedina, 1999.

FREITAS, JOSÉ LEBRE DE; MACHADO, A. MONTALVÃO e PINTO, RUI, *Código de Processo Civil Anotado*, Vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

GARCIA, NUNO DE OLIVEIRA, *Contencioso de Taxas: Liquidação, Audição e Fundamentação*, Coimbra: Almedina, 2011.

GARCIA, NUNO OLIVEIRA e FERNANDES, JOSÉ ALMEIDA, *Comentário ao acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 15 de Fevereiro de 2011 (Processo nº 04255/10)*. "Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal", Ano 4, n.º 2 - 2011. Disponível em www:

<http://www.mlgts.pt/xms/files/Publicacoes/Artigos/2011/Comentario_ao_Acordao_do_Tribunal_Central_Administrativo_Sul_de_15_de_Fevereiro_de_2011_-_Processo_no_0425510-.pdf>

GERALDES, ANTÓNIO SANTOS ABRANTES, *Temas da Reforma do Processo Civil*, Vol. III, 3ª ed. Coimbra: Almedina, 2004.

GIL, TERESA, *Pagamento Especial por Conta*. "Fisco", n.º 107/108, Março de 2003, Ano XIV, pp. 11-23

GILISSEN, JOHN, *Introdução Histórica ao Direito*, 4ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2003.

GODDEN, DAVID e WALTON, DOUGLAS, *A theory of presumption for everyday argumentation*. "Pragmatics and Cognition", Vol. 15, n.º 2, pp. 313-346. Disponível em www: <<http://www.dougwalton.ca/papers%20in%20pdf/07%20GoddenWalton%20Presumption%20in%20P&C.pdf>>

GOMES, NUNO DE SÁ, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. II, 8ª ed. Lisboa: Rei dos Livros, 1999.

GONZÁLEZ, JOSÉ CALVO, *Verdades difíciles. Control judicial de hechos y juicio de verosimilitud*. "Cuadernos Electronicos de Filosofía del Derecho", XXI Jornadas de la Sociedad Española de Filosofía Jurídica y Política, "Problemas actuales de la Filosofía del Derecho", Universidad de Alcalá, 28, 29 y 30 de Marzo de 2007, n.º 15/2007. Disponível em www: <<http://www.uv.es/CEFD/15/calvo.pdf>>

GOUVEIA, JORGE BACELAR, *Considerações sobre as Constituições Fiscais da União Europeia*. "Ciência e Técnica Fiscal", n.º 381, Jan/Mar 1996, pp. 35-108

Grande Dicionário da Língua Portuguesa, Vol. IX, Lisboa: Amigos do Livro, 1981.

HARET, FLORENCE CRONEMBERGER, *Presunções no Direito Tributário: Teoria e prática*, São Paulo: Universidade de São Paulo, Tese de Doutorado, 2010. Disponível em www: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-28012011-090558/pt-br.php>>

HAYASHI, ALEXANDRE YOSHIO, *Economia e sua repercussão no direito tributário*. "Revista da Faculdade de Direito (Universidade de São Paulo)", Vol. 104, 2009, pp. 939-980

HÖRSTER, HEINRICH EWALD, *A Parte Geral do Código Civil Português*, Coimbra: Almedina, 2000.

IBAÑEZ, PERFECTO ANDRÉS, *Sobre a formação racional da convicção judicial*. "Julgar", n.º 13 - Janeiro/Abril 2011, pp. 155-174

ITALIA, VITTORIO, *Le presunzioni legali*, Milano: Giuffrè Editore, 1999.

JAMES, SEBASTIAN, *A Handbook for Tax Simplification*, International Finance Corporation, 2009. Disponível em www: <<http://ssrn.com/abstract=1535499>>

JUSTO, ANTÓNIO DOS SANTOS, *A «Fictio Iuris» no Direito Romano («Actio Ficticia»)*, Coimbra: Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 1988.

- JUSTO, ANTÓNIO DOS SANTOS, *Introdução ao Estudo do Direito*, 4ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2009.
- KIRKHAM, RICHARD L., *Theories of Truth: a critical introduction*, Cambridge: MIT Press, 1995.
- KRINGS, J. E., *Fictions et Présomptions an Droit Fiscal*, coord. ou org. PERELMAN, CH. & FORIERS, P. *Les Présomptions et les Fictions en Droit*, Bruxelles: Établissements Émile Bruylant, 1974.
- LARENZ, KARL, *Metodologia da Ciência do Direito*, 3ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.
- LEITÃO, ALEXANDRA, *Da pretensa subsidiariedade da acção para reconhecimento de direitos ou interesses legítimos face aos restantes meios contenciosos*. "Cadernos de Justiça Administrativa", n.º 7, Jan/Fev 1998, pp. 16-23
- LESSONA, CARLOS, *Las presunciones en el derecho probatório*, Bogotá: Leyer, 2006.
- LIMA, PIRES DE e VARELA, ANTUNES, *Noções Fundamentais de Direito Civil*, Vol. I, 6ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1965.
- LIMA, PIRES DE e VARELA, ANTUNES, *Código Civil Anotado*, Vol. I, 4ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1987.
- LOGUE, KYLE D. e VETTORI, GUSTAVO GONÇALVES, *Narrowing the Tax Gap Through Presumptive Taxation*. "U of Michigan Law & Econ, Empirical Legal Studies Center", Paper No. 10-007, pp. 100-149. Disponível em [www: <http://ssrn.com/abstract=1567240>](http://ssrn.com/abstract=1567240)
- LOUREIRO, JOÃO CARLOS SIMÕES GONÇALVES, *O Procedimento Administrativo entre a eficiência e a garantia dos particulares (algumas considerações)*. "Stvdia Ivridica - Boletim da Faculdade de Direito (Universidade de Coimbra)", Vol. n.º 13, 1995,

- LOUSA, MARIA DOS PRAZERES, *XIX Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário - Tema II - Enquadramento fiscal da subcapitalização das empresas. "Ciência e Técnica Fiscal"*, n.º 392, Out/Dez 1998, pp. 115-128
- MACAGNO, FABRIZIO e WALTON, DOUGLAS, *Burdens of Proof and Persuasion in Everyday Argumentation*, Proceedings of the 7th Conference on Argumentation of the International Society for the Study of Argumentation, Amsterdam, June 29-July 2, 2010. Disponível em www: <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1751682>>
- MACHADO, ANTÓNIO MONTALVÃO e PIMENTA, PAULO, *O Novo Processo Civil*, 12ª ed. Coimbra: Almedina, 2010.
- MACHADO, J. BAPTISTA, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Coimbra: Almedina, 1983.
- MACHADO, JÓNATAS E.M. e COSTA, PAULO NOGUEIRA, *Curso de Direito Tributário*, 2ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.
- MADURO, MIGUEL POIARES e SOUSA, ANTÓNIO FRADA DE, *A Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias sobre Práticas Abusivas no Sistema Comum de IVA*, coord. ou org. ASSOCIAÇÃO FISCAL PORTUGUESA, INSTITUTO DE DIREITO ECONÓMICO, FINANCEIRO E FISCAL DA FACULDADE DO DIREITO DE LISBOA *Vinte anos de Imposto Sobre o Valor Acrescentado em Portugal: Jornadas Fiscais em Homenagem ao Professor José Guilherme Xavier de Basto*, Coimbra: Almedina, 2008.
- MARQUES, J. DIAS, *Introdução ao Estudo do Direito*, 5ª ed. Lisboa: Danúbio, 1986.
- MARQUES, PAULO, *Elogio do Imposto - A Relação do Estado com os Contribuintes*, Coimbra: Coimbra Editora, 2011.
- MARTÍNEZ, SOARES, *Direito Fiscal*, 7ª ed. Coimbra: Almedina, 1993.
- MARTINS, ALEXANDRA COELHO, *O Regime dos Preços de Transferência e o IVA*, Coimbra: Almedina, 2009.

- MARTINS, ANTÓNIO, *A complexidade do sistema tributário - uma inevitabilidade económica. "Fisco"*, n.º 119-121, Setembro 2005
- MARTINS, ELISABETE LOURO, *O Ónus da Prova no Direito Fiscal*, Coimbra: Coimbra Editora, 2010.
- MATOS, PEDRO VIDAL, *O Princípio do Inquisitório no Procedimento Tributário*, Coimbra: Coimbra Editora, 2010.
- MCKERCHAR, MARGARET A.; MEYER, KRISTEN e KARLINSKY, STEWART, *Making Progress in Tax Simplification: A Comparison of the United States, Australia, New Zealand and the United Kingdom* 2006. Disponível em [www: <http://ssrn.com/abstract=1398643>](http://ssrn.com/abstract=1398643)
- MENDONCA, DANIEL, *Presunciones. "DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho"*, n.º 21 - 1998, pp. 83-98. Disponível em [www: <http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/23582844322570740087891/cuaderno21/volI/Doxa21_06.pdf>](http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/23582844322570740087891/cuaderno21/volI/Doxa21_06.pdf)
- MIKESELL, JOHN L. e BIRSKYTE, LIUCIA, *The Tax Compliance Puzzle: Evidence from Theory and Practice. "International Journal of Public Administration"*, Vol. 30, Issue 10, pp. 1045-1081. Disponível em [www: <http://dx.doi.org/10.1080/01900690701221423>](http://dx.doi.org/10.1080/01900690701221423)
- MIRANDA, JORGE e MEDEIROS, RUI, *Constituição Portuguesa Anotada*, Vol. II, Coimbra: Coimbra Editora, 2005.
- MITA, ENRICO DE, *Principi di Diritto Tributario*, 5ª ed. Milano: Dott. A. Giuffrè Editore, 2007.
- MORAIS, RUI DUARTE, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Coimbra: Almedina, 2012.
- NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua admissibilidade). "Stvdia Ivridica - Boletim da Faculdade de Direito (Universidade de Coimbra)"*, n.º 5, 1994

- NABAIS, JOSÉ CASALTA, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra: Almedina, 1998a.
- NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Presunções inilidíveis e princípio da capacidade contributiva. "Fisco"*, n.º 84/85, 1998
- NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Jurisprudência do Tribunal Constitucional em Matéria Fiscal - Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, Vol. I, Coimbra: Almedina, 2005.
- NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Reforma tributária num estado fiscal suportável - Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal*, Vol. II, Coimbra: Almedina, 2008.
- NABAIS, JOSÉ CASALTA, *Direito Fiscal*, 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2010a.
- NABAIS, JOSÉ CASALTA, S.T.A., *Acórdão de 19 de Maio de 2010 - Processo n.º 0734/09 (Avaliação indirecta da matéria tributável e justificação parcial das manifestações de fortuna). "Revista de Legislação e de Jurisprudência"*, n.º 3963, Ano 139.º, Jul/Ago 2010, pp. 357-372
- NAVARRINE, SUSANA CAMILA e ASOREY, RUBÉN O., *Presunciones y ficciones en el derecho tributario - Doctrina. Legislación. Jurisprudencia*, 2ª ed. Buenos Aires: Depalma, 2000.
- NOGUEIRA, JOÃO FÉLIX PINTO, *Direito Fiscal Europeu - O Paradigma da Proporcionalidade: a proporcionalidade como critério central da compatibilidade de normas tributárias internas com as liberdades fundamentais*, Coimbra: Coimbra Editora, 2010.
- NOGUEIRA, JOSÉ ALBINO PINTO, *O Abuso em Direito Fiscal Europeu*, Braga: Universidade do Minho, Tese de Mestrado, 2011. Disponível em [www: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/19451>](http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/19451)

- OLIVEIRA, MÁRIO ESTEVES DE; GONÇALVES, PEDRO COSTA e AMORIM, JOÃO PACHECO DE, *Código de Procedimento Administrativo Comentado*, 2ª ed. Coimbra: Almedina, 1997.
- PALMA, CLOTILDE CELORICO, *Estudos de Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Coimbra: Almedina, 2006.
- PALMA, CLOTILDE CELORICO, *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado*, 4ª ed. Coimbra: Almedina, 2009.
- PEDRO, ANTÓNIO BENTO SÃO, *Ónus da prova e presunção de legalidade dos actos administrativos* Disponível em [www: <http://amjafp.no.sapo.pt/artigos/ONUS_DA_PROVA_E_PREGUNCAO_DE_LEGALIDADE_DOS_ACTOS_ADMINISTRATIVOS.pdf>](http://amjafp.no.sapo.pt/artigos/ONUS_DA_PROVA_E_PREGUNCAO_DE_LEGALIDADE_DOS_ACTOS_ADMINISTRATIVOS.pdf) e http://www.amjafp.pt/ficheiros/artigos/antoniosaopedro_onusprova.pdf>
- PEREIRA, MIGUEL MENDES, *Lei da Concorrência Anotada*, Coimbra: Coimbra Editora, 2009.
- PEREIRA, PAULA ROSADO, *O Novo Regime dos Preços de Transferência. "Fiscalidade"*, n.º 5, Janeiro 2001, pp. 23-47
- PEREIRA, PAULO TRIGO, *et al.*, *Economia e Finanças Públicas*, 3ª ed. Lisboa: Escolar Editora, 2009.
- PERELMAN, CH., *Présomptions et Fictions en Droit, Essai de Synthèse*, coord. ou org. PERELMAN, CH. & FORIERS, P. *Les Présomptions et les Fictions en Droit*, Bruxelles: Établissements Émile Bruylant, 1974.
- PIRES, MANUEL, *A Constituição de 1976 e a Fiscalidade*, coord. ou org. MIRANDA, JORGE *Estudos sobre a Constituição*, Vol. II, Lisboa: Livraria Petrony, 1978.
- QUADROS, FAUSTO DE, *Direito da União Europeia*, Coimbra: Almedina, 2008.
- QUADROS, FAUSTO DE e MARTINS, ANA MARIA GUERRA, *Contencioso da União Europeia*, 2ª ed. Coimbra: Almedina, 2007.

- QUERALT, JUAN MARTÍN; SERRANO, CARMELO LOZANO e BLANCO, FRANCISCO POVEDA, *Derecho Tributario*, Cizur Menor: Aranzadi, 2006.
- REBOUL, OLIVIER, *Introdução à Retórica*, São Paulo: Martins Fontes, 1998.
- REGLA, JOSEP AGUILÓ, *Nota sobre "Presunciones" de Daniel Mendonça. "DOXA, Cuadernos de Filosofía del Derecho"*, n.º 22, 1999, pp. 649-660. Disponível em [www: <http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/12826207572393734198846/cuaderno22/Doxa22_29.pdf>](http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/12826207572393734198846/cuaderno22/Doxa22_29.pdf)
- REIS, JOSÉ ALBERTO DOS, *Código de Processo Civil Anotado*, Vol. VI, 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2012.
- RESCHER, NICHOLAS, *Presumption and the Practices of Tentative Cognition*, Cambridge: Cambridge University Press, 2006.
- RIBEIRO, ANA RITA MONTEIRO FERREIRA, *Ação para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária*, Braga: Universidade do Minho, Tese de Mestrado, 2010a. Disponível em [www: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/19874>](http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/19874)
- RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Reflexões sobre o regime simplificado: a sua suspensão no domínio do IRC. "Scientia Iuridica"*, Tomo LVIII - n.º 320 - Out/Dez 2009, pp. 669-685
- RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Manifestações de fortuna e afastamento parcial da presunção de Rendimento. Comentário ao Acórdão do STA de 19 de Maio – Processo n.º 0734/09. "Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal"*, Ano 3, n.º 3 - 2010, pp. 367-374
- RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Coimbra: Almedina, 2010c.
- RIBEIRO, JOÃO SÉRGIO, *Entidades Reguladoras Independentes, uma forma de regulação ou de tributação? "Scientia Iuridica"*, Tomo LX - n.º 326 - Mai/Ago 2011, pp. 235-257

- RIVERO, JEAN, *Fictions et Présomptions en Droit Public Français*, coord. ou org. PERELMAN, CH. & FORIERS, P. *Les Présomptions et les Fictions en Droit*, Bruxelles: Établissements Émile Bruylant, 1974.
- ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Direito Financeiro Local (Finanças Locais)*, Braga: CEJUR - Centro de Estudos Jurídicos do Minho, 2009a.
- ROCHA, JOAQUIM FREITAS DA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2009b.
- RODRIGUES, FERNANDO PEREIRA, *A Prova em Direito Civil*, Coimbra: Coimbra Editora, 2011.
- SANCHES, J. L. SALDANHA, *O Ónus de Prova no Processo Fiscal. "Ciência e Técnica Fiscal"*, n.º 151, 1987
- SANCHES, J. L. SALDANHA, *O grau de determinabilidade exigível nas autorizações legislativa. "Fisco"*, 15
- SANCHES, J. L. SALDANHA, *Alargamento da base tributária e gestão fiscal. "Ciência e Técnica Fiscal"*, n.º 381, Janeiro-Março de 1996, pp. 151-159. Disponível em [www: <http://www.saldanhasanches.pt/pdf-3/1996,20-Ciencia20e20Tecnica20Fiscal,20381,-20151-162.pdf>](http://www.saldanhasanches.pt/pdf-3/1996,20-Ciencia20e20Tecnica20Fiscal,20381,-20151-162.pdf)
- SANCHES, J. L. SALDANHA, *A Quantificação da Obrigação Tributária, Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, 2ª ed. Lisboa: Lex, 2000.
- SANCHES, J. L. SALDANHA, *A LGT e a tributação segundo o lucro normal. "Fiscalidade"*, n.º 15, Julho 2003, pp. 61-93
- SANCHES, J. L. SALDANHA, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.
- SANCHES, J. L. SALDANHA e MATOS, ANDRÉ SALGADO DE, *O pagamento especial por conta de IRC: questões de conformidade constitucional. "Fiscalidade"*, n.º 15, Julho 2003, pp. 5-25. Disponível em [www: <http://www.saldanhasanches.pt/pdf-3/2003,20-Fiscalidade,2015,-205-25.pdf>](http://www.saldanhasanches.pt/pdf-3/2003,20-Fiscalidade,2015,-205-25.pdf)

SILVA, PAULA COSTA E, *Cautela e certeza: breve apontamento acerca do proposto regime de inversão do contencioso na tutela cautelar*. "Revista do Ministério Público", Cadernos - II - 2012, pp. 49-62

Simplificação do Sistema Fiscal Português - Relatório do Grupo de Trabalho criado por despacho do Ministro de Estado e das Finanças, de 20 de Abril de 2005. "Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal", n.º 201, 2007

SLEMROD, JOEL e BAKIJA, JON, *Taxing Ourselves: a citizen's guide to the debate over taxes*, 4ª ed. Cambridge: MIT Press, 2008.

SOUSA, ALFREDO JOSÉ DE e PAIXÃO, JOSÉ DA SILVA, *Código de Processo Tributário - Comentado e Anotado*, Coimbra: Almedina, 1991.

SOUSA, ANTÓNIO FRANCISCO DE, *Código de Procedimento Administrativo: Anotado e Comentado*, Lisboa: Quid Iuris, 2009.

SOUSA, DOMINGOS PEREIRA DE, *Finanças Públicas*, Lisboa: Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 1992.

SOUSA, JORGE LOPES DE, *Sobre a Prescrição da Obrigação Tributária - Notas práticas*, 2ª ed. Lisboa: Áreas Editora, 2010.

SOUSA, JORGE LOPES DE, *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado*, Vol. II, 6ª ed. Lisboa: Áreas Editora, 2011a.

SOUSA, JORGE LOPES DE, *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Anotado e Comentado*, Vol. I, 6ª ed. Lisboa: Áreas Editora, 2011b.

SOUSA, LUÍS FILIPE PIRES DE, *Prova por Presunção no Direito Civil*, Coimbra: Almedina, 2012.

SUCAR, GERMÁN, *Concepciones del Derecho y de la Verdad Jurídica*, Madrid: Marcial Pons, 2008.

- TARUFFO, MICHELE, *Simplemente la Verdad, el Juez y la Construcción de los Hechos*, Madrid: Marcial Pons, 2010.
- THURONYI, VICTOR, *Presumptive Taxation*, Vol. I, ch. 12., International Monetary Fund, 1996. Disponível em [www: <http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch12.pdf>](http://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch12.pdf)
- TORRES, MANUEL ANSELMO, *Incidência e Inconstitucionalidade do Pagamento Especial por Conta do IRC. "Fisco"*, n.º 107/108, Março de 2003, Ano XIV, pp. 25-34
- TRINDADE, CARLA CASTELO, *Acórdão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Norte de 13 de Janeiro de 2005 (Regime Simplificado de Determinação do Lucro Tributável) - Anotação. "Ciência e Técnica Fiscal"*, n.º 416, Jul/Dez 2005, pp. 341-362
- ULLMANN-MARGALIT, EDNA, *On Presumption. "The Journal of Philosophy"*, Vol. LXXX, n.º 3, March 1983, pp. 143-163
- ULLMANN-MARGALIT, EDNA e MARGALIT, AVISHAI, *Holding true and holding as true. "Synthese"*, Vol. 92, 2, pp. 167-187. Disponível em [www: <http://dx.doi.org/10.1007/BF00414298>](http://dx.doi.org/10.1007/BF00414298)
- VASCONCELOS, PEDRO PAIS DE, *Contratos Atípicos*, Coimbra: Almedina, 2002.
- VASQUES, SÉRGIO, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Coimbra: Almedina, 2008.
- VASQUES, SÉRGIO, *Manual de Direito Fscial*, Coimbra: Almedina, 2011.
- WITTGENSTEIN, LUDWIG, *Da certeza*, Lisboa: Edições 70, 2000.
- WOLFF, HANS JULIUS; BACHOF, OTTO e STOBBER, ROLF, *Direito Administrativo*, Vol. I, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2006.

WRÓBLEWSKI, JERZY, *Structure et Fonctions des Présomptions Juridiques*, coord. ou org.

PERELMAN, CH. & FORIERS, P. *Les Présomptions et les Fictions en Droit*, Bruxelles: Établissements Émile Bruylant, 1974.

XAVIER, ALBERTO, *Manual de Direito Fiscal*, Vol. I, Lisboa: Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, 1981.